

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 12.º; Decreto-Lei n.º 21/2007
- Assunto: Operações Imobiliárias – Regime de renúncia
- Processo: n.º 3849, por despacho de 2012-09-28, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...A...», presta-se a seguinte informação.

1. A Requerente solicita informação vinculativa relativa à proposta de enquadramento da situação descrita, "designadamente, confirmação de que a Requerente reúne as condições legalmente estabelecidas pelo Anexo ao Decreto-Lei n.º 21/2007 para exercer a renúncia à isenção do IVA respeitante à transmissão do **Imóvel/Hótel** para um fundo de investimento imobiliário, uma vez tratar-se de um imóvel que foi comprovadamente objecto de grandes obras de transformação e de renovação que, ainda que indirectamente, determinaram uma alteração superior a 50% do respectivo VPT".

2. Da descrição dos factos, apresentada na exposição pela Requerente, destaca-se o seguinte:

(i) No ponto 13.º "a ora Requerente adquiriu o **Imóvel/Hótel** em propriedade total, composta por unidades não susceptíveis de utilização independente - (...) -, cujo VPT de cada artigo foi objecto de avaliação nos termos do Código do IMI, sendo o VPT total do prédio o correspondente ao resultado da soma dos valores das suas partes, cada uma avaliada por aplicação das correspondentes regras".

(ii) No ponto 14.º "Esta avaliação, determinada no ano de 2006, resultou num VPT total de 2.milhões de €, (...)".

(iii) No ponto 15.º "Não obstante, na sequência de obras realizadas em alguns dos artigos acima identificados, de uma alteração decorrente da integração de todas as unidades como não susceptíveis de utilização independente, bem como da delimitação e actualização das áreas do imóvel para efeitos de determinação do VPT, a ora Requerente procedeu à entrega da Modelo 1- Declaração para Inscrição ou Actualização de Prédios Urbanos na Matriz, em 5 de Abril de 2011 - (...)".

(iv) No ponto 16.º "Com efeito, na sequência da entrega da referida Modelo 1, foi apurado um VPT no montante de 15.milhões € (...)".

(v) No ponto 17.º "Pelo que se conclui, (...), que o **Imóvel/Hótel** teve um aumento percentual de VPT superior a 50%".

(vi) No ponto 33.º "a ora Requerente entende que reúne as condições legalmente estabelecidas pelo Anexo ao Decreto-Lei n.º 21/2007 para exercer a renúncia à isenção do IVA respeitante à transmissão do **Imóvel/Hótel** para um fundo de investimento imobiliário, designadamente porque a transmissão deste imóvel foi objecto de grandes obras de

transformação e de renovação que, ainda que indirectamente, determinaram uma alteração superior a 50% do respectivo VPT".

(vii) No ponto 34.º "No que se refere às restantes condições estabelecidas pelo Anexo ao Decreto-Lei n.º 21/2007, respeitantes às partes intervenientes no contrato de transmissão do **Imóvel/Hótel**, a ora Requerente assegura, designadamente, que ambos transmitente e adquirente são sujeitos passivos que: g) exercem exclusivamente actividades que conferem o direito à dedução, mas que no caso da adquirente, uma vez que se trata de um fundo de investimento imobiliário, actua como sujeito passivo misto (...), com direito à dedução do IVA, em princípio, superior a 80% do total do volume de negócios; h) ainda assim, uma vez que a actividade do fundo de investimento imobiliário tem por objecto, com carácter de habitualidade, a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou locação, em todo o caso aplica-se a esta entidade a dispensa de verificação do requisito acima mencionado em g) (percentagem de dedução superior a 80%)".

**3.** No âmbito do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), a transmissão de bens é considerada uma operação sujeita a IVA, de harmonia com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, conjugada com o n.º 1 do artigo 3.º.

**4.** No entanto, o princípio geral de tributação, segundo o qual o imposto é cobrado sobre qualquer transmissão de bens ou prestação de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo de imposto, prevê determinadas derrogações, entre as quais, a prevista no n.º 30 do artigo 9.º do CIVA, que resultou da transposição para o ordenamento jurídico nacional do disposto nas alíneas j) e k) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (atual Diretiva do IVA) que, no âmbito da legislação nacional, se traduziu pela aplicação de isenção de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) às operações sujeitas a Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT).

**5.** No artigo 137.º da Diretiva do IVA encontra-se, nomeadamente, nas alíneas b) e c) do seu n.º 1, também, prevista a possibilidade dos Estados-Membros poderem conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação em algumas das operações isentas nos termos do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva, nomeadamente, as previstas nas suas alíneas j) e k) que, no âmbito da legislação nacional, está contemplada no n.º 5 do artigo 12.º do CIVA e corresponde à possibilidade de renúncia à isenção prevista no n.º 30 do artigo 9.º do CIVA.

**6.** Em conformidade com o estipulado no primeiro parágrafo do n.º 2 do artigo 137.º da Diretiva do IVA, determina o n.º 6 do artigo 12.º do CIVA que os termos e condições para o exercício desta opção são estabelecidos em legislação especial.

**7.** Atualmente, os termos e condições para o exercício de renúncia encontram-se no *"Regime de renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis"*, aprovado pelo Decreto-Lei 21/2007, de 29 de janeiro (doravante referido como Regime de Renúncia).

**8.** Com a finalidade de esclarecer as eventuais dúvidas da aplicação do referido Regime de Renúncia, foi elaborado o Ofício-Circulado n.º 30099, de 2007/02/09 (disponível no Portal das Finanças), que de uma forma mais

exaustiva informa, nomeadamente, sobre como renunciar e as condições formais para a obtenção do certificado de renúncia.

**9.** Assim, as condições legalmente estabelecidas para o exercício da opção pela renúncia à isenção na transmissão do imóvel, prevista no n.º 30 do artigo 9.º, relacionadas com a situação exposta, encontram-se no n.º 5 do artigo 12.º do CIVA e no atual Regime de Renúncia.

**10.** Deste modo, a primeira condição a verificar consiste na confirmação do disposto no n.º 5 do artigo 12.º do CIVA que estabelece a possibilidade do exercício da opção pela renúncia quando os *"sujeitos passivos que efectuem a transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, (...) a favor de outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em actividades que conferem direito à dedução, (...)"*.

**11.** Relativamente à verificação das restantes condições estabelecidas no atual Regime de Renúncia, destacam-se:

11.1 Nas condições objetivas do artigo 2.º, o seguinte: - No n.º 1, que têm um carácter cumulativo, as alíneas **"a)** *O imóvel se trate de um prédio urbano (...)*", **"b)** *O imóvel esteja inscrito na matriz em nome do seu proprietário, (...), e não se destine a habitação*", **"c)** *O contrato tenha por objecto a transmissão do direito de propriedade do imóvel (...) e diga respeito à totalidade do bem imóvel*" e **"d)** *O imóvel seja afecto a actividades que confirmam direito à dedução do IVA suportado nas aquisições*".

- No n.º 2, a alínea **"b)** *Esteja em causa a primeira transmissão ou locação do imóvel após ter sido objecto de grandes obras de transformação ou renovação, de que tenha resultado uma alteração superior a 50% do valor patrimonial tributável para efeito do imposto municipal sobre imóveis, quando ainda seja possível proceder à dedução, no todo ou em parte, do IVA suportado nessas obras*".

11.2 Nas condições subjetivas do artigo 3.º, o seguinte: - "1 - A renúncia à isenção é permitida quando o transmitente e o adquirente do bem imóvel (...) sejam sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, que preencham as seguintes condições: **a)** *Pratiquem operações que confirmam direito à dedução ou, no caso de sujeitos passivos que exerçam simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, quando o conjunto das operações que conferem direito à dedução seja superior a 80% do total do volume de negócios; (...)*". - "3 - *Não obstante o disposto na alínea a) do n.º 1, podem renunciar à isenção, ainda que o conjunto das operações que confere direito à dedução não seja superior à percentagem aí prevista, os sujeitos passivos cuja actividade tenha por objecto, com carácter de habitualidade, a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou para locação*".

**12.** Em face dos elementos da exposição, confirma-se que a Requerente e o imóvel reúnem as condições legalmente estabelecidas pelo Regime de Renúncia para o exercício da renúncia à isenção do IVA respeitante à transmissão do imóvel, tendo em consideração que:

A) A Requerente, que assume a qualidade de transmitente na operação de transmissão do imóvel, reúne as condições previstas no n.º 1 do artigo 3.º do Regime de Renúncia, ou seja, é um sujeito passivo referido na alínea a)

do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA que pratica operações que conferem direito à dedução

B) O imóvel reúne as condições previstas nas alíneas a), b), c) do n.º 1 e b) do n.º 2 do artigo 2.º do Regime de Renúncia, ou seja, está inscrito na matriz em nome do seu proprietário, não se destina a habitação, a transmissão do direito de propriedade do imóvel diz respeito à totalidade do bem imóvel, é a primeira transmissão do imóvel após ter sido objeto de grandes obras de transformação ou renovação, de que resultou uma alteração superior a 50% do valor patrimonial tributável para efeito do imposto municipal sobre imóveis e ainda é possível proceder à dedução do IVA suportado nessas obras (face ao período de regularização, de 20 anos, definido no artigo 24.º do CIVA)

**13.** No entanto, é necessário que se verifiquem, cumulativamente, as restantes condições relacionadas com o adquirente, bem como as condições formais obrigatórias para o exercício de opção pela tributação das operações imobiliárias.

**14.** Deste modo, é condição essencial para o exercício da opção pela renúncia à isenção que o adquirente utilize o imóvel na realização de operações tributadas que conferem direito à dedução.

**15.** Sendo o adquirente um Fundo de Investimento Imobiliário (FII) cuja atividade *"tem por objecto, com carácter de habitualidade, a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou locação"* (menção constante da alínea h) do ponto 34.º da *"Descrição dos factos cuja qualificação jurídico-tributária se pretende"*), tal significa que a sua atividade consiste na realização de operações de locação e transmissão de imóveis, com enquadramento na isenção prevista nos n.ºs 29 e 30 do artigo 9.º do CIVA, podendo, eventualmente, renunciar à isenção nas referidas operações, se reunidas as condições previstas no artigo 12.º do CIVA.

**16.** Importa, ainda, esclarecer que a renúncia nas operações imobiliárias (transmissão e locação de imóveis) verifica-se caso a caso, isto é, fração a fração ou imóvel a imóvel, pelo que, não é pelo facto do sujeito passivo renunciar à isenção em operações enquadradas nos n.ºs 29 e 30 do artigo 9.º do CIVA que passa a exercer uma atividade tributada. De facto, continua a ser um sujeito passivo isento (por enquadramento no artigo 9.º), que realiza operações tributadas, apenas e só, relativamente aos imóveis em que exerceu a opção pela renúncia prevista no artigo 12.º do CIVA.

**17.** Assim, os Fundos de Investimento Imobiliário não exercem, normalmente, atividades tributadas que conferem direito à dedução, mas podem realizar operações de locação ou transmissão que, em resultado do exercício de opção pela renúncia à isenção, passam a ser tributadas e a conferir direito à dedução, apenas e só apenas, quanto aos imóveis ou frações sobre os quais foi exercida a referida opção, sendo obrigatório que os fundos utilizem o método de afetação real, na dedução do imposto suportado na realização das correspondentes operações, ou seja, liquidando e deduzindo o imposto relativamente, apenas e só apenas, aos imóveis ou frações sobre as quais exerceu o referido direito à renúncia

**18.** Face ao enquadramento da atividade exercida pelo fundo, foram solicitados esclarecimentos adicionais, à Requerente, no sentido, nomeadamente, de esclarecer qual a utilização que o adquirente iria dar ao

imóvel, elemento necessário ao enquadramento da operação de transmissão imóvel pela Requerente (que se intuiu em curso) e da possibilidade do exercício de opção pela renúncia à isenção nesta operação. Em resposta ao solicitado foram enviados os seguintes esclarecimentos: **i)** "é intenção da Requerente alienar o imóvel em apreço até ao final do corrente ano (...) não tendo para o efeito, neste momento, um potencial adquirente do mesmo. Neste sentido não foi intencionalmente efectuada qualquer referência ao FII, (...)". **ii)** "é necessário determinar o valor negociável do imóvel em apreço, (...) dependendo se a Requerente pode ou não renunciar à isenção do IVA, (...)". **iii)** "Nestes termos, a Requerente agradece que o pedido de informação vinculativo fosse analisado na perspectiva de que as condições legalmente estabelecidas pelo Decreto-Lei 21/2007, (...) se encontram preenchidas relativamente ao adquirente".

**19.** Em face da resposta enviada, importa esclarecer que as condições para o exercício da renúncia são cumulativas, quer isto dizer que, independentemente, da Requerente e do imóvel reunirem as condições previstas no Regime de Renúncia (citadas no ponto 12 da presente informação), a possibilidade do exercício de opção pela renúncia fica dependente de se verificarem as restantes condições objetivas, subjetivas e formais previstas no referido regime, relativamente ao adquirente, com particular destaque para a utilização que será conferida ao imóvel após a sua aquisição.

**20.** Assim, face aos elementos da exposição e esclarecimentos adicionais, tendo em consideração que o imóvel será adquirido por um Fundo de Investimento Imobiliário (FII) cuja atividade consiste na locação e transmissão de imóveis, isenta por enquadramento nos n.ºs 29 e 30 do artigo 9.º do CIVA, a operação de transmissão do imóvel, pela Requerente ao FII, por si só, não reúne as condições para o exercício da opção pela renúncia, tendo em consideração a afetação do imóvel à atividade do fundo, de locação ou transmissão de imóveis, pelo que, não se verifica a condição essencial prevista no artigo 12.º do CIVA, ou seja, que os adquirentes dos imóveis *"os utilizem, total ou predominantemente, em actividades que conferem direito à dedução"*.