

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Art. 12º; D. L. 21/2007.

Assunto: Renúncia à Isenção – Operações Imobiliárias - Leasing imobiliário.

Processo: nº 655, por despacho do Director Geral dos Impostos, em 2010-06-07.

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...**A**...», presta-se a seguinte informação.

1. A exponente, enquadrada para efeitos de IVA, no regime de isenção do artigo 9º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), para o exercício da sua actividade de "Compra e Venda de Bens Imobiliários", CAE 068100, adquiriu um terreno, em regime de Leasing, para a construção de pavilhões, em propriedade horizontal, que pretende vir a arrendar ou transaccionar, aquando da sua conclusão.

2. Para a construção dos referidos pavilhões, celebrou com o Banco, um contrato de Leasing imobiliário, cabendo à locadora, na qualidade de financiadora do projecto, apenas o pagamento de todas as despesas de construção.

3. Pretende renunciar à isenção do IVA no momento do arrendamento ou transacção das fracções, a fim de recuperar o imposto suportado referente a despesas de construção, que lhe é debitado no valor das rendas pagas à Locadora e que está impedida de deduzir, por estar enquadrada no regime de isenção.

4. Mais refere que: "Tendo consultado o decreto-lei 21/2007, bem como o Ofício Circulado nº 30099, de 09-02-2007, onde são enunciados os vários requisitos necessários para aquela renúncia, destaca no anexo àquele decreto-lei a alínea a) do artº 2º que estabelece como condição necessária que *"o imóvel se trate de um prédio urbano ou fracção autónoma deste ou ainda, no caso de transmissão, de um terreno para construção"* e a alínea b) *"o imóvel esteja inscrito na matriz em nome do seu proprietário, ou tenha sido pedida a respectiva inscrição e não se destina à habitação"*. "Como a empresa recorreu a um financiamento em Leasing, a propriedade dos bens não é sua, mas sim da locadora".

5. Coloca as seguintes questões:

i) Se no final da construção proceder ao aluguer de uma fracção pode renunciar ao regime de isenção e recuperar o IVA suportado anteriormente, respeitante às despesas de construção;

ii) O imóvel não está em seu nome e mesmo no caso de transacção, esta será efectuada, recorrendo à cedência de posição contratual;

iii) Uma vez que está prevista na lei a possibilidade de renúncia à isenção do IVA, no caso de locação por parte do proprietário (empresa de Leasing), entende que seria legítimo ser igualmente abrangido o regime de sublocação por parte da exponente (locatária).

6. A Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do IVA, que reformulou e revogou a Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977 (Sexta Directiva), estabelece na alínea l) do nº 1 do seu artigo 135º, como regra, a isenção na locação de bens imóveis, que abrange quer o arrendamento quer a locação financeira.
7. Na ordem jurídica interna, os nºs 29 e 30 do artº 9º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) prevêem a isenção de imposto, respectivamente, na locação de bens imóveis e nas operações sujeitas a Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT).
8. Por outro lado, aquela Directiva confere aos Estados membros, nas alíneas b), c) e d) do nº 1 do artº 137º, a possibilidade de introduzirem uma opção pela tributação das operações imobiliárias isentas, permitindo a renúncia à isenção na transmissão e na locação de bens imóveis. O nº 2 desse preceito determina que cabe aos Estados membros fixarem as regras de exercício do direito de opção, podendo restringir o âmbito do referido direito.
9. Assim, os números 4 e 5 do artº 12º do CIVA possibilitam a renúncia às referidas isenções, respectivamente, no caso da locação de prédios urbanos ou fracções autónomas destes ou da transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, fracções autónomas destes ou terrenos para construção, mas, em todos os casos, apenas quando o locatário e o adquirente sejam sujeitos passivos e os últimos os utilizem, total ou predominantemente, em actividades que conferem o direito à dedução.
10. Mais refere o nº 6 do artº 12º do CIVA, que os termos e as condições para a renúncia à isenção prevista nos nºs 4 e 5 são estabelecidos em legislação especial.

A) ENQUADRAMENTO GERAL DAS ALTERAÇÕES AO REGIME DA RENÚNCIA À ISENÇÃO

11. O Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de Janeiro, veio introduzir um conjunto de alterações na legislação do IVA em matéria de tributação das operações imobiliárias, incluindo a revisão do regime da renúncia à isenção do IVA na transmissão e locação de bens imóveis, tendo sido aprovado e publicado em anexo, o novo "Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis", em cumprimento do referido nº 6 do artº 12º do CIVA.
12. Face às alterações introduzidas no regime até então em vigor, constantes do Decreto-Lei nº 241/86, de 20 de Agosto, que foi objecto de revogação e sobre a aplicação do actual "Regime da Renúncia" foram transmitidos esclarecimentos através do Ofício Circulado nº 30099, de 2007.02.09, desta Direcção de Serviços.
13. O novo "Regime de Renúncia", aprovado pelo Decreto-Lei nº 21/2007, que entrou em vigor no dia 30 de Janeiro de 2007, veio restringir as situações em que é possível exercer a renúncia à isenção do IVA nas transmissões e locações de imóveis.
14. Para que possa ser efectuada a renúncia à isenção do IVA, há então que cumprir determinadas requisitos, quer no que respeita aos imóveis e à

natureza e conteúdo dos contratos, quer no que respeita aos sujeitos passivos intervenientes, conforme esclarecido no referido Ofício Circulado.

15. Efectivamente, o artº 2º do Regime da Renúncia, estabelece, nomeadamente, que,

- i) O imóvel se trate de prédio urbano ou fracção autónoma deste ou, ainda em caso de venda, terreno para construção (alínea a) do nº 1);
- ii) Estar inscrito na matriz em nome do seu proprietário ou pedida a respectiva inscrição e não ser destinado à habitação (alínea b) do nº 1);
- iii) A renúncia à isenção não é permitida na sublocação de bens imóveis, excepto quando estes sejam destinados a fins industriais (nº 4 do artº 2º).

B) APLICAÇÃO DO REGIME DA RENÚNCIA À LOCAÇÃO FINANCEIRA IMOBILIÁRIA

16. A locação financeira (também designada de Leasing) é um contrato pelo qual uma das partes (locador - sociedade de locação financeira) se obriga a ceder à outra (locatário), mediante o pagamento de uma renda periódica, o gozo temporário de um bem móvel ou imóvel, o qual foi adquirido ou construído por indicação desta última. Decorrido o prazo acordado para a vigência do contrato, o locatário poderá exercer a opção de compra do bem, mediante o pagamento de um montante pré-determinado (valor residual), podendo ainda, se o preferir, renovar o contrato ou restituir o bem locado.

17. Considerando que no decurso da vigência do contrato de locação financeira, a propriedade exclusiva do bem permanece na titularidade do locador, não podendo o locatário alienar o bem, nem ceder a sua utilização, onerá-lo ou sublocá-lo, sem autorização do locador (conforme obrigações constantes do nº 1 do artº 10º do Decreto-lei nº 149/95), pode concluir-se de que o contrato em questão não procede à transferência do bem, nem confere ao locatário o poder de dispor dele como se fosse um proprietário.

18. Particularmente, nos casos de locação financeira com construção, há que ter em conta o disposto no regime quando refere que a renúncia à isenção na locação só pode respeitar a imóveis edificados, ou seja, quando se dá início à posse e utilização do bem locado, o que significa, quando a respectiva construção esteja concluída.

19. Para efeitos do Regime da renúncia, entende-se que um prédio se encontra concluído sempre que esteja inscrito na matriz ou essa inscrição já tenha sido solicitada.

20. A exigência de só ser possível a renúncia à isenção relativamente a operações que recaem sobre imóveis construídos, veio condicionar a opção pela tributação, por exemplo, nos contratos de locação financeira na modalidade de compra e venda de terreno e financiamento da construção, uma vez que nestes casos deixou de ser possível às sociedades de locação financeira manter os procedimentos que vinham adoptando de, no momento da celebração do contrato que tinha lugar antes do início da construção, prever desde logo a renúncia à isenção.

C) CONDIÇÕES PARA A RENÚNCIA À ISENÇÃO NA LOCAÇÃO FINANCEIRA / MODALIDADE DE COMPRA E VENDA DE TERRENO E FINANCIAMENTO DA CONSTRUÇÃO/ MOMENTO EM QUE SE EFECTIVA

21. Da conjugação do disposto nos n.ºs 4 e 6 do art.º 12.º do CIVA, resulta que podem renunciar à isenção prevista no n.º 29 do art.º 9.º do mesmo diploma, os sujeitos passivos que realizem operações de locação financeira imobiliária de prédios urbanos ou fracções destes com sujeitos passivos do imposto, que afectem tais imóveis, total ou predominantemente, a actividades que conferem direito à dedução, desde que, em qualquer caso, estejam reunidas as demais condições previstas no Regime da renúncia à isenção e cumpridos os procedimentos aí estabelecidos.

22. O n.º 1 do art.º 5.º do regime de renúncia, na sua anterior redacção, definindo o momento em que se efectivava a renúncia à isenção referia que, *"A renúncia à isenção só opera no momento em que seja celebrado o contrato de compra e venda ou de locação do imóvel, ..."* obrigando a que o sujeito passivo, no caso de uma locação financeira com construção do imóvel, tivesse que efectuar novo contrato de locação financeira para renunciar à isenção na locação do imóvel, após este estar concluído.

23. A alteração do n.º 1 do art.º 5.º do regime (redacção da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12) vem estabelecer que a renúncia, nos casos de contratos de locação financeira relativo a imóvel a construir, só opera no momento em que o locador tome posse do imóvel, desde que nesse momento se verifiquem as condições para a renúncia estabelecidas no regime e a locadora esteja na posse de um certificado de renúncia válido após a sua construção e desde que o pedido de inscrição na matriz se encontre efectuado (alínea b) do n.º 1 do art.º 2.º do Regime), deixando de impor, nestes casos, a realização de novo contrato.

24. Admite-se assim que, neste tipo de contratos, ainda que o contrato de locação financeira já esteja a vigorar, só após estar concluída a edificação e cumpridos integralmente os requisitos do n.º 1 do art.º 2.º, seja solicitado o certificado para efeitos de renúncia, produzindo esta os seus efeitos no momento em que o locador tome posse do imóvel, nomeadamente, aquando da assinatura do respectivo auto de recepção ou quando esteja, por qualquer meio, habilitado a solicitar, enquanto proprietário, a sua inscrição na matriz.

D) SUBLOCAÇÃO APLICADA À LOCAÇÃO FINANCEIRA

25. Em conformidade com o estabelecido no n.º 4 do art.º 2.º do Regime da Renúncia, regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, não é permitida a renúncia à isenção na sublocação de bens imóveis.

26. No entanto, por força do disposto na Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, Lei do Orçamento para 2009, o n.º 4 do art.º 2.º do Regime passou a ter a seguinte redacção: *"Não é permitida a renúncia à isenção na sublocação de bens imóveis, excepto quando estes sejam destinados a fins industriais."*

27. Esta norma consagra uma excepção ao regime da renúncia, tanto mais que esta coloca a ênfase da sua aplicação no facto do sujeito passivo que efectuou a transmissão ou a locação ser o proprietário do imóvel em questão.

28. Deste modo, tratando-se de uma excepção à regra e não existindo no Código do IVA definição concreta de "fins industriais", há que, por força do disposto no artº 11º da Lei Geral Tributária (LGT), quanto à interpretação do sentido das normas fiscais, utilizar o conceito de "prédio urbano" constante do artº 6º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), cuja redacção refere: " Os prédios urbanos dividem-se em:

- a) Habitacionais;
- b) Comerciais, industriais ou para serviços;
- c) Terrenos para construção;
- d) Outros." "Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenha com destino normal cada um destes fins."

Não obstante o mencionado, face à vocação do regime da renúncia, ao carácter incisivo das normas que o compõem, bem como às restrições de que deve ser objecto qualquer norma que excepçiona a regra, parece-nos que o conceito de "prédio urbano para fins industriais", se deve restringir àquele que esteja efectivamente licenciado para tal.

E) CESSÃO DA POSIÇÃO CONTRATUAL EM LOCAÇÃO TRIBUTADA/VIABILIDADE DO EXERCÍCIO DA SUBSEQUENTE RENÚNCIA

29. A cessão de posição num contrato, seja este de locação financeira ou outro, configura a transmissão de um direito. Tal operação, em termos de IVA, consubstancia-se como uma prestação de serviços de acordo com o conceito residual definido no nº 1 do artº 4º do CIVA. A cessão da posição contratual não reveste a mesma natureza de uma locação, por isso, é entendimento destes serviços que não se aplica a isenção prevista no citado no nº 29 do artº 9º do CIVA.

30. Mais se refere que, na situação de ser um terceiro a assumir a posição jurídica do locatário, não pode ser mantida a renúncia inicialmente exercida ao abrigo da relação contratual pré-existente.

D) CONCLUSÕES

31. À luz das considerações precedentes e na situação questionada, conclui-se o seguinte:

- i) Efectivamente, de acordo com as regras definidas no Regime da renúncia, os contratos de locação financeira imobiliária, na modalidade de compra e venda do terreno e financiamento da construção, são passíveis de renúncia à isenção por parte do locador, quando verificadas as condições de natureza objectiva e subjectiva aí estabelecidas e cumpridos os procedimentos aí prescritos.
- ii) No caso da exponente optar pela sublocação dos edifícios (pavilhões), não obstante referir que estes se destinam à indústria, essa sublocação só é susceptível de renúncia à isenção, se os referidos imóveis, destinados a fins industriais, forem devidamente licenciados para tal, tendo em conta o conceito constante do ponto 28 da presente informação.

iii) Quanto à possibilidade de cedência da posição contratual, por parte da exponente (locatária), esta configura uma prestação de serviços, que consiste em aceitar, a título oneroso, a transmissão de um direito, sendo, por conseguinte, enquadrável no conceito de prestação de serviços previsto no n.º 1 do art.º 4.º do CIVA, logo uma operação sujeita a imposto e dele não isenta.