

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 12º; D L n.º 21/2007, de 29/01.
- Assunto: Operações Imobiliárias – Locação - Renuncia á Isenção. Inversão do sujeito passivo.
- Processo: nº 947, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2010-08-27.
- 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.

### DESCRIÇÃO DOS FACTOS

**1** - Conforme consta da petição para efeitos de informação vinculativa, a requerente vem enunciar os seguintes factos:

1.1 - Pretende efectuar a aquisição de um imóvel pelo valor de € 500.000,00, com opção pela renúncia à isenção de IVA;

1.2 - O imóvel encontra-se em fase final de construção, devendo preencher os requisitos exigidos no Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro.

1.3 - O objectivo da sua aquisição consiste no seu arrendamento e posterior alienação, a qual deverá ocorrer até final de 2010;

1.4 - Esta última transmissão também deverá ocorrer com renúncia à isenção de IVA.

**2** - Na sequência dos factos anteriormente expostos, solicita o esclarecimento das seguintes questões:

i) o tratamento em sede de IVA da aquisição do imóvel a efectuar pela requerente;

ii) perante o cumprimento das condições exigidas no regime da renúncia, deve-se aplicar a inversão do sujeito passivo nas duas transmissões do imóvel;

iii) em termos declarativos se é nulo o efeito financeiro do IVA associado às duas transmissões, no caso da requerente.

### ENQUADRAMENTO FISCAL DO SUJEITO PASSIVO

**3** - De conformidade com o Sistema de Registo da DGCI, a requerente encontra-se enquadrada, para efeitos do IVA, no regime normal com periodicidade trimestral.

**4** - No exercício da sua actividade de arrendamento de bens imobiliários (CAE 068200), efectua operações que conferem direito à dedução e operações que não concedem esse direito, utilizando para efeitos de dedução

o método de afectação real previsto no n.º 2 do art. 23.º do CIVA.

**5** - O artigo 9.º, nos n.ºs 29 e 30, do CIVA, consagra, respectivamente, a isenção de IVA na locação de bens imóveis e nas operações sujeitas a imposto municipal sobre as transmissões onerosas (IMT).

**6** - Por sua vez, nas normas constantes dos n.ºs 4 e 5 do art. 12.º do CIVA, prevê-se a renúncia à isenção, respectivamente, na locação de prédios urbanos ou fracções autónomas destes, e na transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, fracções autónomas destes ou terrenos para construção, desde que o locatário ou adquirente sejam sujeitos passivos de imposto e que os utilizem total ou predominantemente em actividades que conferem direito à dedução.

**7** - Por último, o n.º 6 do citado artigo acresce que: "*os termos e as condições para a renúncia à isenção prevista nos n.ºs 4 e 5 são estabelecidos em legislação especial*", sendo esta aprovada, em 29.01.2007, através do Decreto-Lei n.º 21/2007, o qual incorpora as medidas destinadas à simplificação da cobrança do imposto e prevenção da fraude e evasão fiscal, previstas na Directiva 2006/69/CE, do Conselho de 24 de Julho.

**8** - Para o efeito, aprovou aquele Decreto-Lei o Regime da Renúncia à Isenção do IVA nas Operações Relativas a Bens Imóveis (Regime da Renúncia doravante), o qual, sem pôr em causa a possibilidade de dedução no caso em que os imóveis sejam utilizados em actividades tributadas, procedeu à revisão substancial das regras até então vigentes, impondo o cumprimento de procedimentos e condições restritivas ao nível dos imóveis (objectivas), ao nível dos intervenientes nas operações (subjectivas) e formais.

**9** - Similarmente, instituiu a inversão do sujeito passivo do imposto nas transmissões de imóveis com renúncia à isenção e nas prestações de serviço de construção civil realizados nos mesmos por empreiteiros ou subempreiteiros, passando para o adquirente a obrigatoriedade da liquidação do IVA.

**10** - Com o objectivo de clarificar a aplicação deste diploma, foram emitidos pela Direcção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado, os Ofícios - Circulados n.ºs 30099, de 09.02.2007 e 30101, de 24.05.2007.

## **ESCLARECIMENTO DAS QUESTÕES APRESENTADAS**

### **I Tratamento em sede de IVA da aquisição do imóvel a efectuar pela requerente**

**11** - De harmonia com o disposto no n.º 30 do art. 9.º do CIVA, são isentas de IVA as operações sujeitas a IMT. Porém, as transmissões, a favor de sujeitos passivos, do direito de propriedade de prédios urbanos, fracções autónomas destes ou terrenos para construção são susceptíveis de renúncia à isenção, desde que se verifique o cumprimento das condições objectivas e subjectivas exigidas no Regime da Renúncia, a saber:

#### **Condições Objectivas:**

- a) O objecto do contrato deve constituir a transmissão do direito de propriedade e respeitar à totalidade do imóvel, isto é, aplica-se às fracções autónomas, enquanto tal, e não a parcelas ou partes de um

imóvel;

b) Se trate de um prédio urbano ou fracção autónoma deste ou terreno para construção;

c) Encontrar-se inscrito na matriz em nome do proprietário ou tenha sido solicitada a sua inscrição. Tratando-se de contratos realizados em simultâneo, por exemplo venda seguida de locação, este requisito só deve verificar-se em relação ao transmitente;

d) Esteja afecto a actividades que confirmam direito à dedução do IVA;

e) O valor anual da renda deve corresponder a pelo menos 1/25 do valor de construção ou da sua aquisição.

**Condições Subjectivas:**

a) O adquirente e o locatário devem utilizar o imóvel, total ou predominantemente, em actividades que conferem direito à dedução;

b) O transmitente e o adquirente devem exercer actividades que conferem direito a dedução, ou no caso de se tratar de sujeitos passivos mistos, o conjunto de actividades que conferem direito à dedução deve ser superior a 80% do volume de negócios. Esta percentagem pode ser inferior se o sujeito passivo exercer, com carácter habitual, a actividade de construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou locação, (Sujeitos passivos isentos nos termos do disposto nos n.ºs 29 e/ou 30 do artigo 9.º do CIVA);

c) Não se encontrem abrangidos pelo Regime Especial de Pequenos Retalhistas previsto no art. 60.º do CIVA;

d) Disponham de contabilidade organizada nos termos dos códigos do IRS e do IRC.

**12** - Após a observância cumulativa das condições anteriormente referidas, ainda assim a renúncia à isenção apenas é possível se o imóvel, se encontrar em qualquer das seguintes situações:

a) Primeira transmissão após a sua construção ou execução de obras de melhoria, modificação e/ou reconstrução que alterem em pelo menos 50% o seu valor patrimonial, desde que o IVA suportado tenha sido deduzido ou ainda o possa ser, no todo ou em parte;

b) Transmissão subsequente a uma operação efectuada com renúncia à isenção desde que esteja a decorrer o prazo de regularização do IVA suportado previsto no n.º 2 do art. 24.º do CIVA (20 anos).

**II Em face do cumprimento das condições exigidas no Regime da Renúncia deve-se aplicar a inversão do sujeito passivo nas duas transmissões.**

**13** - Nos termos do n.º 2 do art. 6.º do Regime da Renúncia, aprovado pelo art. 3.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29/01, sob o título de "Obrigações decorrentes pela opção pela tributação", consideram-se sujeitos passivos de imposto os adquirentes de bens imóveis em relação aos quais tenha havido renúncia à isenção na respectiva transmissão, impondo, assim, a inversão do sujeito passivo para efeitos da liquidação do IVA.

**14** - Por esse facto, a requerente, enquanto adquirente de um imóvel com renúncia à isenção (primeira transmissão) deve proceder à liquidação do IVA no período do imposto em que tenha ocorrido a renúncia, incluindo o respeitante aos adiantamentos do preço a que tenha havido lugar. Está ainda obrigada a evidenciar, separadamente, na sua contabilidade esta operação, valor tributável e o montante do imposto liquidado.

**15** - De harmonia com o previsto no n.º 4 do art. 8.º do Regime da Renúncia, os sujeitos passivos adquirentes podem deduzir o imposto liquidado no âmbito da aquisição de um imóvel com renúncia à isenção, na declaração do período em que se efectiva a renúncia à isenção, ou seja na data de celebração do contrato de compra e venda ou da escritura, desde que na posse do certificado de renúncia válido.

**16** - Quanto à segunda transmissão e no pressuposto de se vir a efectuar com renúncia à isenção, verifica-se igualmente a inversão do sujeito passivo do imposto, devendo a requerente, na qualidade de transmitente, incluir na factura ou documento equivalente (por exemplo a escritura) a expressão de "IVA devido pelo adquirente", uma vez que é a este que cabe a sua liquidação. Deve também na sua contabilidade proceder ao registo contabilístico, separadamente, dos proveitos e dos custos alusivos ao imóvel, tal como resulta do n.º 3 do art. 11.º do citado Regime.

### **III No caso da requerente é nulo o efeito financeiro do IVA associado às duas transmissões**

**17** - No concernente a esta questão, e tendo em conta que a requerente, para efeitos de dedução, utiliza o método de afectação real previsto no n.º 2 do art. 23.º do CIVA, a que, aliás, está obrigada por força do n.º 1 do art. 9.º deste Regime, o montante a deduzir decorrente da aquisição do imóvel (primeira transmissão) corresponde ao valor da liquidação, por si efectuada, sendo consequentemente nulo o seu efeito financeiro.

**18** - Face à posterior alienação do imóvel pela requerente (segunda transmissão), com renúncia à isenção, verifica-se a inversão do sujeito passivo cabendo, assim, ao adquirente a respectiva liquidação do imposto. No pressuposto da mesma não se vier a efectuar com renúncia à isenção, encontra-se a requerente obrigada à regularização do imposto deduzido nos termos do art. 24.º do CIVA.

### **CONCLUSÃO**

**19** - Em face das considerações antecedentes, presta-se o seguinte esclarecimento:

- i) A aquisição pela requerente de um bem imóvel é susceptível de isenção de IVA nos termos do n.º 30 do art. 9.º do CIVA, por se tratar de uma operação sujeita a IMT. Porém, de conformidade com o previsto no n.º 5 do art. 12.º do referido Código, as transmissões, a favor de sujeitos passivos, do direito de propriedade de prédios urbanos, fracções autónomas destes ou terrenos para construção, são passíveis de renúncia à isenção, desde que se verifique o cumprimento dos procedimentos e das condições objectivas, subjectivas e formais exigidas no Regime da

Renúncia, aprovado pelo art. 3.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29/01.

ii) De harmonia com o disposto no n.º 2 do art. 6.º do citado Regime, consideram-se sujeitos passivos de imposto os adquirentes de bens imóveis em relação aos quais tenha havido renúncia à isenção na respectiva transmissão, pelo que se verifica a inversão do sujeito passivo do imposto em qualquer das transmissões do imóvel a efectuar pela requerente, desde que se façam com renúncia à isenção.

iii) Por último, atendendo a que a requerente utiliza a aplicação do método de afectação real previsto no n.º 2 do art. 23.º do CIVA, para efeitos do exercício do direito à dedução, a que, aliás, está obrigada por força do disposto no n.º 1 do art. 9.º do Regime da renúncia, o valor a deduzir resultante da aquisição do imóvel corresponde ao montante do imposto autoliquidado sendo conseqüentemente nulo o seu efeito financeiro. Face à segunda transmissão, não há lugar a qualquer liquidação de IVA, por parte da requerente, desde que se faça com renúncia à isenção.