

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 12.º.
- Assunto: Fundos Imobiliários – Operações Imobiliárias.
- Processo: n.º 999, despacho do Director - Geral, em 2010-09-02.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por « **FUNDO IMOBILIARIO .....**», presta-se a seguinte informação.

### DESCRIÇÃO DOS FACTOS

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

1.1 - O « **FUNDO IMOBILIARIO .....**» foi constituído pelo Decreto-Lei n.º 104/2009, de 12 de Maio, como instrumento de estímulo à actividade económica e ao emprego;

1.2 - O seu objecto social consiste, essencialmente, na aquisição de imóveis a empresas, seguida do seu arrendamento a essas mesmas empresas, como forma de dotação de recursos financeiros imediatos;

1.3 - Encontra-se, subsidiariamente, sujeito ao regime jurídico dos fundos de investimento imobiliário;

1.4 - Através da Informação n.º ..... da Direcção de Serviços do IRC, sancionada por despacho do Subdirector Geral, foi definido que "apesar do « **FUNDO IMOBILIARIO .....**» não ser um FII, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 60/2002, não deixa de se poder considerar que constitui um fundo de investimento imobiliário...";

1.5 - Conforme o disposto no art. 117.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, aplica-se ao « **FUNDO IMOBILIARIO .....**» o regime fiscal dos Fundos de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional.

**2** - Em face da actividade exercida pelo « **FUNDO IMOBILIARIO .....**», solicita a requerente informação vinculativa sobre a dispensa de verificação da percentagem de 80% de operações que conferem direito à dedução, uma das condições subjectivas para efeitos de renúncia à isenção do IVA.

### PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO

**3** - Em cumprimento com o disposto no n.º 2 do art. 68.º da LGT, apresentou a requerente a seguinte proposta de enquadramento tributário:

3.1 - É hoje assente que os Fundos são sujeitos passivos de imposto nos termos do art. 2.º do Código do IVA;

3.2 - A actividade do « **FUNDO IMOBILIARIO .....**» traduz-se na prática de aquisição de imóveis (não habitacionais) com o objectivo de venda ou de locação;

3.3 - Conforme se encontra expresso no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, o novo regime da renúncia à isenção do IVA nas operações imobiliárias, não teve como objectivo retirar a possibilidade de desoneração do imposto, no caso em que os imóveis sejam utilizados em actividades tributadas;

3.4 - O n.º 3 do art. 3.º daquele regime desobriga os sujeitos passivos cuja actividade tenha por objecto, com carácter de habitualidade, a aquisição de imóveis para revenda ou para locação, da verificação da percentagem de 80% de prática de operações tributárias, para efeitos de renúncia à isenção;

3.5 - A negação ao « **FUNDO IMOBILIARIO** .....» da dispensa de verificação daquele requisito, seria inviabilizar os objectivos que presidiram à sua criação, na medida em que a regularização do IVA implicaria um agravamento da situação financeira das empresas, situação essa que se pretende recuperar através da sua intervenção;

3.6 - Assim, em face do anteriormente exposto, entende a requerente que o « **FUNDO IMOBILIARIO** .....» deve ser enquadrado no n.º 3 do art. 3.º do Regime da Renúncia à Isenção do IVA nas Operações Imobiliárias, sendo assim dispensado do cumprimento daquela condição.

#### **ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA**

**4** - Com a publicação do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, foi introduzido em sede do IVA um conjunto de novas práticas no respeitante às operações imobiliárias sujeitas a tributação por via da renúncia à isenção na locação e transmissão de imóveis, bem como na prestação de alguns serviços de construção civil realizados nos mesmos em regime de empreitada ou subempreitada.

**5** - Tais alterações constituem, no seu essencial, um conjunto de medidas destinadas à simplificação da cobrança do imposto e à prevenção da fraude e evasão fiscal, promovidas, em grande parte, pela Directiva 2006/69/CE, do Conselho de 24 de Julho.

**6** - No que ao caso interessa, salienta-se, desde logo, a alteração efectuada ao nível da nova redacção do art. 12.º do CIVA, sendo, na afectação dada ao imóvel resultante da sua transmissão e/ou locação, adoptada a expressão de "total ou predominantemente" em actividades que confirmam direito à dedução, em vez de "total e parcialmente" que constava da sua redacção anterior, impondo-se, por esta via, a existência de mínimos de operações tributadas para que a renúncia seja permitida.

**7** - Nesse sentido, estabelece ainda o n.º 1 do art. 3.º do Regime da Renúncia à Isenção do IVA nas Operações Imobiliárias (doravante Regime da Renúncia) que, no caso de sujeitos passivos mistos, que exercem simultaneamente operações que conferem direito à dedução e que não conferem esse direito, a renúncia à isenção é apenas permitida desde que o conjunto das operações que conferem direito à dedução seja superior a 80% do total do volume de negócios.

**8** - Ou seja, tratando-se de sujeitos passivos mistos, que procedam a operações de locação (incluindo o leasing imobiliário) ou de transmissão de

prédios urbanos ou fracções autónomas destes, com outros sujeitos passivos, a renúncia é admitida desde que o conjunto de actividades que conferem o direito à dedução seja superior a 80% do volume de negócios, calculado de conformidade com o art. 23.º do CIVA.

**9** - Contudo, dispõe o n.º 3 do referido artigo que aquele limite percentual não é aplicável no caso de sujeitos passivos, cuja actividade tenha por objecto, com carácter de habitualidade, a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou locação.

**10** - Assim, é a conceitualização das operações desenvolvidas pelo « **FUNDO IMOBILIARIO** .....» que delimita o seu enquadramento para efeitos do novo regime da renúncia à isenção, pelo que importa aferir se o seu objecto social incorpora a natureza das actividades previstas na citada norma legal.

**11** - A criação do « **FUNDO IMOBILIARIO** .....» insere-se num conjunto de medidas públicas de estímulo à economia nacional expressamente enquadradas no Orçamento do Estado para 2009, destinadas a apoiar a actividade económica, o emprego e a protecção social.

**12** - Constitui um património autónomo, sem personalidade jurídica, mas com personalidade judiciária, que não responde pelas dívidas da sociedade gestora, ou de quaisquer outras entidades.

**13** - Dispõe o art. 2.º do Decreto-Lei n.º 104/2009, de 12 de Maio, que procedeu à sua constituição, que: "« **FUNDO IMOBILIARIO** .....» é especialmente vocacionado para a aquisição de imóveis integrados no património das empresas como forma de dotação destas mesmas empresas de recursos financeiros imediatos, normalmente acompanhada da reserva da utilização e direito ou obrigação de recompra desses mesmos imóveis pelas empresas transmitentes...".

**14** - A prossecução do seu objecto social concretiza-se "através da aquisição pelo mesmo de imóveis a empresas, em especial PME, os quais são subsequentemente dados de arrendamento, ou outra forma de cessão onerosa da utilização, a essas mesmas empresas ..." (art. 3.º do citado diploma).

**15** - Não obstante o seu regime jurídico próprio, encontra-se, subsidiariamente, sujeito ao regime dos fundos de investimento imobiliário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 60/2002, de 20 de Março (art. 16.º do citado Decreto-Lei).

**16** - Recentemente, através do art. 117.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que aprovou o Orçamento de Estado para 2010, foi aplicável ao « **FUNDO IMOBILIARIO** .....» o Regime Tributário do Fundo de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional constituído pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, o qual, genericamente, consiste na isenção de IRC, IRS (com inclusão das Mais-Valias), IMT, IMI e IS.

**17** - Embora, o « **FUNDO IMOBILIARIO** .....» constitua um património sem personalidade jurídica, possui, no entanto, a qualidade de sujeito passivo de IVA, em virtude do seu objecto social preencher os requisitos exigidos na norma de incidência subjectiva prevista na al. a) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA, na acepção da Directiva 2006/112/CE, do Conselho de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do IVA.

**18** - Com efeito, a qualificação de sujeito passivo encontra-se vertida no n.º

1 do art. 9.º daquela Directiva, conforme se passa a citar: "*Entende-se por sujeito passivo qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma actividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade*". E por actividade económica: "*qualquer actividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços...*" .

**19** - Nestes termos, e tendo em conta que o « **FUNDO IMOBILIARIO .....**» foi, essencialmente, criado para dotar as empresas de recursos financeiros imediatos, através da aquisição de imóveis sob reserva da sua locação e/ou revenda às empresas transmitentes, actividade geradora de relações económicas de carácter comercial, pelo mesmo exercida a título principal e de forma continuada, entende-se que se encontram reunidos os requisitos exigidos para o seu enquadramento no disposto no n.º 3 do art. 3.º do Regime da Renúncia à Isenção do IVA nas Operações Imobiliárias.

### CONCLUSÃO

**20** - Na sequência das considerações antecedentes, esclarece-se que:

i) - Não obstante, a sua natureza de entidade destituída de personalidade jurídica, o « **FUNDO IMOBILIARIO .....**» é um sujeito passivo de imposto, em virtude de preencher os requisitos exigidos na norma de incidência subjectiva para efeitos de IVA, prevista da alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA;

ii) - Assume a qualidade de sujeito passivo misto, por praticar simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito;

iii) - Tendo em conta que, no prosseguimento do seu objecto social, tal como este se encontra definido no Decreto-Lei n.º 104/2009, de 12 de Maio, que procedeu à sua constituição, exerce uma actividade económica, com carácter de habitualidade, que consiste, essencialmente, na aquisição de imóveis para venda ou locação, considera-se o mesmo enquadrável no n.º 3 do art. 3.º do Regime da Renúncia à Isenção do IVA nas Operações Imobiliárias, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29/01, ficando, assim, dispensado do cumprimento da obrigação prevista na alínea a) do n.º 1 do citado artigo.