



FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: **CIVA**

Artigo: 9º, n.º 30: 12º, n.ºs 4 a 6;
DL 241/86, de 20 de Agosto

Assunto: Utilização de loja em centro comercial. Renúncia à isenção.

Processo: L201 2005016 com despacho concordante do Subdirector-Geral dos Impostos, em substituição do Director-Geral dos Impostos, em 16/11/2005.

Conteúdo: A exponente vem, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária, solicitar informação vinculativa sobre se está correcto o seu entendimento, que fundamenta, *"de que nenhuma das disposições que regulam o exercício do direito à dedução (e reembolso) do IVA no imobiliário, em concreto o nº 2 do artigo 4º do Decreto-Lei 241/86 e, bem assim, o disposto no artigo 19º e seguintes do Código do IVA, fazem depender, ou sequer condicionam, o exercício do referido direito da cobrança prévia ou simultânea das rendas"*.

1. A exponente tece, entre outros, os seguintes argumentos:

- a) De acordo com o disposto no número 2 do artigo 4º do Decreto-Lei 241/86, o direito à dedução ou pedido de reembolso do IVA suportado não poderá efectivar-se *"antes da celebração da escritura de transmissão ou do contrato de locação dos imóveis"*.
- b) Por *"celebração do contrato de locação"* deve entender-se a celebração do contrato definitivo de arrendamento comercial, ou, em alternativa a celebração de contrato de utilização de loja em centro comercial.
- c) De acordo com o disposto no número 1 do artigo 9º do Regime do Arrendamento Urbano - "RAU", só podem ser objecto de arrendamento urbano os edifícios ou as suas fracções cuja aptidão para o fim pretendido seja atestado por licença de utilização emitida pela autoridade municipal competente.
- d) Das disposições acima referidas, resulta que o direito à dedução ou reembolso do IVA só poderá ser solicitado a partir do momento em que se verifiquem, cumulativamente, os seguintes requisitos:
 - (a) Tenha sido emitido pelo Serviço de Finanças competente o certificado de renúncia à isenção;
 - (b) Tenha sido emitida a competente licença de utilização ou documento comprovativo de que a mesma haja sido requerida;
 - (c) Tenha sido celebrado o contrato definitivo de locação.
- e) Da análise dos preceitos legais citados, resulta, como única interpretação possível, que o direito à dedução do imposto está apenas dependente da celebração do contrato definitivo, e
- f) Nada se diz quanto ao facto de o direito à dedução (ou reembolso) se encontrar ainda dependente de outros requisitos, como sejam, o débito prévio ou simultâneo de rendas, ou a sua cobrança efectiva.
- g) Quanto à questão da dilação das rendas, esta é justificada, sobretudo no caso dos lojistas, pela necessidade de lhes ser permitido um período de



carência durante o qual os mesmos poderão realizar as obras de instalação e decoração das suas lojas.

- h) Os centros comerciais, como qualquer estabelecimento comercial, pressupõem um período de arranque mais ou menos longo até atingirem a "velocidade de cruzeiro", seja em termos de visitantes, ou da sua rentabilidade.
- i) A antecipação da celebração dos contratos não deve ser vista como uma forma abusiva de antecipação do exercício do direito à dedução do IVA na medida em que tal direito apenas nasce na esfera do sujeito passivo a partir do momento em que os contratos se tornam definitivos, o que sucede apenas no momento da emissão da licença de utilização ou do documento equivalente.
- j) Conclui que, para além do requisito da celebração do contrato definitivo de locação dos imóveis e emissão da competente licença de utilização ou documento equivalente, nenhuma das disposições que regulam o exercício do direito à dedução do IVA no imobiliário, em concreto o número 2 do artigo 4º do Decreto-Lei 241/86 e bem assim o disposto no artigo 19º e seguintes do Código do IVA, faz depender, ou sequer condiciona, o exercício do referido direito da cobrança prévia ou simultânea das rendas.

2. A questão colocada tem a ver com dois pedidos de reembolso de IVA, formulados nas declarações periódicas de 04-07 e 04-10, relativamente aos quais propunham os Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa correcções ao imposto deduzido. Sobre este assunto remeteu a este Serviço a Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa, duas informações relativas aos dois pedidos de reembolso, para conhecimento do estado dos processos, uma vez que o sujeito passivo solicitou a suspensão da elaboração do "relatório final" relativo à análise dos reembolsos, face ao pedido de informação vinculativa entretanto apresentado.

3. Nas informações, de teor idêntico mas reportando cada uma o valor de IVA corrigido no período correspondente, refere-se, no ponto VII *"De acordo com o «Projecto de conclusão do relatório», não se aceitaram as deduções de imposto (...) relativas a algumas fracções autónomas, porque relativamente às mesmas, o sujeito passivo antecipa-se a deduzir IVA, antes de iniciar o débito das rendas aos locatários das lojas, contrariando assim, o disposto no n.º 4 do artº 3º do Decreto Lei n.º 241/86 de 20/08, que refere: "na primeira declaração a apresentar pelo sujeito passivo, nos termos do nº 2, deverá ser evidenciado o imposto devido nos termos do nº anterior, bem como o valor de todas as aquisições e o imposto nelas contido, relativamente aos respectivos imóveis ou partes autónomas» (Ofício-circulado nº 19017 de 21/02/89 da DSCA do SIVA)"*.

4. Importa, assim, informar sobre a forma como opera o exercício do direito à dedução do IVA nas situações de renúncia à isenção prevista no nº 30 do artº 9º do Código do IVA e concluir, no contexto apresentado, se o exercício de tal direito, ou a concessão de reembolso, não está dependente do débito prévio ou simultâneo das rendas aos locatários, como entende a consulente, ou se, como entendeu a Inspecção Tributária, a antecipação da dedução do IVA ao débito das rendas, contraria o disposto no nº 4 do art.º 3º do Decreto-Lei nº 241/86, de 20/08.



5. Prevê o artº 12º do CIVA, nos n.ºs 4 a 6, que os sujeitos passivos do imposto que arrendem bens imóveis ou partes autónomas destes a outros sujeitos passivos do imposto, que os utilizem, total ou parcialmente, em actividades tributadas, possam renunciar à isenção do nº 30 do artº 9º do Código, devendo, para tal, apresentar uma declaração em que conste o nome do locatário, a renda e demais condições do contrato. Comprovados os pressupostos para a renúncia, a Administração Fiscal emitirá um certificado que será exibido aquando da celebração do contrato.

6. O supra citado Decreto-Lei realça, no seu preâmbulo, o reporte do exercício do direito à dedução para a data da escritura, ou do contrato de locação, a não ser que haja adiantamentos relativos ao imóvel sujeito a opção, o que determina a sujeição a imposto e permite operar a dedução até à concorrência do montante do imposto devido. Impõe, também, a interdição de efectivar a dedução relativa a cada imóvel ou parte autónoma no imposto apurado em outros imóveis ou partes autónomas, ou em quaisquer outras operações.

7. Assim, determina o seu art.º 3º, que os sujeitos passivos que tenham renunciado à isenção referida nos nºs 30 e 31 do CIVA, são obrigados ao envio da declaração periódica na forma e nos prazos enunciados no artº 40º do Código, a partir do mês ou trimestre em que ocorrer a emissão do certificado previsto no nº 6 do artº 12º do CIVA (nº 1 do artº 3.º), devendo-se-lhe juntar tantos anexos de modelo aprovado, quantos os imóveis ou partes autónomas objecto da renúncia, onde deverão figurar, separadamente, as operações referentes a cada imóvel ou parte autónoma (nº 2 do artº 3º). Na primeira declaração e anexos a apresentar pelo sujeito passivo, deverá ser evidenciado o imposto devido e liquidado relativamente aos adiantamentos recebidos anteriormente à emissão do certificado antes referido, se os houver, bem como o valor de todas as aquisições e o imposto nelas contido, relativamente aos respectivos imóveis ou partes autónomas (nº 4 do art.º 3º).

8. Determinam também os números 1 e 2 do art.º 4º do mesmo diploma que, sem prejuízo do disposto nos artigos seguintes, os sujeitos passivos terão direito à dedução do imposto suportado para a realização das operações relativas a cada imóvel ou parte autónoma, segundo as regras definidas nos art.ºs 19º e seguintes do Código do IVA. Todavia, não lhes será permitido deduzir o imposto relativo a cada imóvel ou parte autónoma no imposto liquidado com relação a outros imóveis ou partes autónomas, ou a quaisquer outras operações. Não lhes será igualmente permitido solicitar o reembolso nos termos dos n.ºs 5 e 6 do artº 22º do Código, antes da celebração da escritura de transmissão ou do contrato de locação respectivo. Ainda, relativamente à questão em análise, prevê o nº 3 do mesmo artigo 4º, que a concessão dos reembolsos possa ficar condicionada à prestação de caução, fiança bancária ou outra garantia adequada, sem a limitação temporal constante do nº 7 do artº 22º do Código do IVA.

9. Por outro lado, o artº 5º impõe a utilização do método da afectação real para o exercício do direito à dedução do imposto relativo a cada imóvel ou parte autónoma, podendo a D.G.C.I., quando julgue inadequados os critérios de imputação utilizados na afectação real, fixar critérios diferentes, disso notificando o contribuinte, com indicação das razões que fundamentaram a decisão.

10. O ofício-circulado nº 19017 da DSCA do IVA, de 21/02/1989, refere, no seu ponto 8, em conclusão, que "os sujeitos passivos que renunciarem às



isenções referidas nos números 30 e 31 do artº 9º do CIVA, terão direito à dedução do imposto suportado para a realização das operações de cada imóvel ou parte autónoma, ainda que conste de factura com data de emissão anterior ao período de imposto respeitante à primeira declaração e anexos a apresentar pelo sujeito passivo, em cumprimento do disposto no nº 2 do artº 3º do Decreto-Lei 241/86, de 20 de Agosto, desde que observadas as regras definidas nos artigos 19º e seguintes do CIVA e as normas especiais previstas nos artºs 4º e 5º do citado Decreto-Lei" (sublinhado nosso). O ponto 9 do mesmo ofício-circulado acautela o limite temporal para o exercício do direito à dedução, estabelecido no nº 2 do artº 91º do CIVA (actualmente de quatro anos), uma vez que, conforme dispõe o artº 9º do Decreto-Lei 241/86, a disciplina geral do IVA será aplicável às operações referidas neste diploma, na medida em que não se lhe revelar contrária e o mesmo não estabelece disposição que contrarie o referido prazo.

11. A conjugação das normas previstas nos artºs 3º e 4º do Decreto-Lei nº 241/86 permite concluir que cada imóvel ou parte autónoma que tenha sido objecto de renúncia à isenção, terá, assim, no anexo à declaração periódica, uma conta corrente onde são espelhados os procedimentos contabilísticos e é apurado o imposto liquidado e o imposto dedutível, sendo que, enquanto não houver celebração da escritura de transmissão ou contrato de arrendamento, transitará para a declaração o montante do imposto liquidado e respectiva base tributável, bem como o montante do imposto dedutível, mas este apenas até à concorrência com o valor do imposto liquidado. Uma vez celebrada a escritura ou o contrato, será de imediato permitida a inclusão, na declaração, da totalidade do imposto que se mostre dedutível nesse momento, ficando, então, disponíveis os mecanismos de reembolso previstos no artº 22º do CIVA.

12. Deste modo, pode dizer-se que, desde que se verifiquem as condições previstas nos artigos 19º e seguintes do Código do IVA e não se tenha esgotado o prazo previsto no nº 2 do artº 91º do mesmo diploma, o imposto suportado para a realização das operações do imóvel ou parte autónoma se torna dedutível (ainda que conste de factura com data de emissão anterior), no período de imposto em que ocorre a emissão do certificado a que se refere o nº 2 do artº 1º do citado Decreto-Lei, mas apenas até à concorrência com o valor do imposto liquidado, se não tiver ocorrido, ainda, a celebração da escritura ou contrato de locação. O exercício do direito à dedução do imposto seguirá o método da afectação real e apenas poderá efectivar-se no imposto apurado no próprio imóvel ou parte autónoma, devendo o cálculo do imposto liquidado e dedutível, com relação a cada imóvel ou parte autónoma, fazer-se em documento próprio, a anexar à correspondente declaração periódica, cuja entrega se torna obrigatória a partir do mesmo período de imposto, nos termos do nº 1 do artº 3º do referido Decreto-Lei. Efectivamente, o sujeito passivo só poderá solicitar o reembolso nos termos dos nºs 5 e 6 do artº 22º do Código, a partir do momento em que tenha celebrado a escritura de transmissão ou o contrato de locação, o que significa que, enquanto tal momento não ocorrer, o imposto suportado é dedutível apenas até à concorrência com o montante do imposto liquidado no respectivo imóvel ou parte autónoma, como se disse.

13. Note-se, a propósito do documento a anexar à declaração, que, embora o diploma legal previsse a criação de anexos de modelo aprovado para o efeito, estes não chegaram a materializar-se, pelo que tem sido entendido que a



obrigação deverá ser cumprida mediante a anexação à respectiva declaração, de uma folha de papel por cada prédio ou parte autónoma, contendo os elementos necessários ao apuramento do imposto.

14. Face à nova realidade de entrega da declaração periódica por via electrónica, dado que os anexos deixaram de poder acompanhar fisicamente a declaração periódica e esta não contempla a possibilidade de os integrar, afigura-se, enquanto não for criada solução legal adequada, que os sujeitos passivos deverão continuar a enviar os elementos necessários ao apuramento do imposto relativo a cada imóvel ou parte autónoma, em cada período de imposto, em suporte de papel, para a Direcção de Serviços de Cobrança do IVA.

15. Em face do exposto, não se pode afirmar que os fundamentos aduzidos no "Projecto de Conclusões do Relatório" da Inspeção Tributária para inviabilizar o respectivo reembolso, no sentido de que o sujeito passivo ter-se-á antecipado a deduzir o IVA antes de iniciar o débito das rendas aos locatários, tenham acolhimento na legislação invocada. Aliás, uma vez apurado imposto a favor do sujeito passivo no correspondente período de tributação, relativo a cada imóvel ou parte autónoma, verificando-se que o montante total em crédito se enquadra num dos pressupostos do nº 6 do art.º 22º do CIVA e que existe contrato de locação, nada obsta a que o contribuinte possa solicitar o respectivo reembolso logo nesse período de tributação, seja ele o primeiro ou um subsequente, sem outros condicionalismos que não sejam os do próprio artº 22.º.

16. Conclui-se assim e respondendo à questão solicitada, que o quadro legal em que opera a renúncia à isenção prevista no nº 30 do artº 9º do Código do IVA, bem como o correspondente exercício do direito à dedução do imposto suportado, não faz depender este direito, ou o respectivo reembolso, da cobrança prévia ou simultânea das rendas, mas tão somente, uma vez emitido o certificado que atesta os pressupostos da renúncia à isenção, da celebração do respectivo contrato de locação do imóvel ou parte autónoma (nº 2 do artº 4º do Decreto-Lei 241/86, de 20 de Agosto), o que parece verificar-se no caso presente.

17. Finalmente, não existem, no presente processo, elementos que permitam caracterizar a natureza dos "contratos de locação" a que a consulente se refere na sua exposição, uma vez que, nem esta, nem a Inspeção Tributária, na informação que junta, especificam ou concretizam as operações que estão subjacentes ao pedido de informação vinculativa. Compreende-se, aliás, que a forma genérica como é colocada a questão não exija uma apreciação em concreto dos mencionados contratos.

18. No entanto, refere a consulente, no ponto 3 da sua exposição, que, por *"celebração do contrato de locação deve entender-se a celebração do contrato definitivo de arrendamento comercial, ou, em alternativa a celebração de contrato de utilização de loja em centro comercial"*.

19. Tendo em consideração que poderemos estar perante a celebração de *contratos de utilização de loja em centro comercial*, importa referir que, por despacho do Senhor Subdirector-Geral da área da Inspeção Tributária, em substituição do Senhor Director-Geral, com data de 22/06/2005, foi sancionado o Parecer nº 51/2005 do Centro de Estudos Fiscais, de 9/06/2005, segundo o qual este tipo de contratos tem uma natureza atípica e inominada, não se lhes aplicando a isenção prevista no nº 30 do artº 9º do CIVA, mas



INFORMAÇÃO VINCULATIVA

antes, aplicando-se-lhes o regime de sujeição a IVA e dele não isento, havendo, portanto, lugar à tributação em IVA e direito à dedução do imposto, nos termos dos artigos 19º a 25º do CIVA.