

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.12º - Renúncia à isenção .

Assunto: Renuncia à isenção no arrendamento de imóveis

Processo: 26771, com despacho de 2024-09-27, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre prestar a seguinte informação:

I - PEDIDO

1. Conforme consta da petição apresentada, para efeitos do presente pedido de informação, a Requerente adquiriu um terreno, em 2020, com a intenção de iniciar a construção de novas instalações para a sede da empresa.
2. Uma vez que surgiram dúvidas sobre se o IVA é devido pelo adquirente, foi colocada a questão à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), através de e-balcão, mencionando ainda a possível situação de venda posterior ou arrendamento, para que todas as situações ficassem previstas.
3. Segundo a Requerente "a construção foi efetuada ao abrigo do IVA autoliquidação", em consonância com resposta dada pela AT.
4. Acrescenta que, posteriormente, surgiram diversos pedidos de arrendamento dos espaços, e que foi colocada a esse respeito uma questão à AT, que a Requerente não identifica no presente pedido, e que segundo a mesma teve a seguinte resposta: "[p]odem renunciar à isenção os sujeitos passivos que procedam à primeira locação de prédios urbanos (ou frações autónomas destes) e transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos (ou frações autónomas destes). Quando tenha havido "renúncia à isenção" na transmissão de imóveis (nas condições previstas no DL 21/2007), são sujeitos passivos de imposto os adquirentes dos bens imóveis (n.º 2 do artigo 6.º do DL 21/2007 de 29/01), ou seja, cabe ao adquirente proceder à liquidação do imposto. Neste caso, não se verifica a obrigação de emissão de fatura, devendo, porém, a escritura conter todos os elementos do art.º 36.º n.º 5 do CIVA (à exceção da numeração) e a expressão "IVA devido pelo adquirente" (cf. art.º 11.º do DL 21/2007). Renunciando à isenção, a empresa não terá de efetuar qualquer regularização em termos de IVA. Aconselha-se a leitura do Ofício 30099 de 2007/02/09 e do Decreto-Lei 21/2007, de 29/01, ambos disponíveis no Portal das Finanças".
5. A Requerente refere que procedeu em conformidade com o descrito, tendo liquidado o IVA na fatura da renda ao primeiro arrendatário, uma vez que no caso em apreço estava em causa uma locação de prédio urbano entre sujeitos passivos que utilizem os imóveis, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução, o que era o caso.
6. Entretanto surgiu um novo arrendatário na mesma situação exposta no número anterior e o IVA foi liquidado na fatura.
7. Contudo, o sujeito passivo arrendatário foi alvo de uma inspeção, tendo sido informado de que o senhorio não deveria liquidar IVA nas rendas e que as mesmas deveriam ser isentas ao abrigo do artigo 9.º do CIVA.
8. O Contabilista Certificado do sujeito passivo arrendatário, solicitou a emissão de notas de crédito a todas as faturas de renda com IVA para que se procedesse à emissão de novas faturas isentas de IVA.

9. Nessa sequência, a Requerente refere que foi efetuado novo contacto telefónico com a AT, tendo sido informada de que o IVA devia ser liquidado pelo adquirente.

10. Por último a Requerente refere que dada a diversidade de informação que lhe foi prestada, solicita qual o enquadramento, em sede de IVA, da renda em questão:

"a) IVA isento ao abrigo do Art.º 9.º dado que o imóvel foi construído com base no IVA autoliquidação?

b) IVA aplicável através da emissão de certificado de renúncia à isenção do IVA?

c) Aplicação do IVA devido pelo adquirente?

d) Obrigatoriedade de emissão de notas de crédito referentes às faturas anteriores?"

11. Para efeitos de enquadramento das operações a Requerente, junta contrato de arrendamento, relativo a um prédio urbano, destinado a serviços, sito na [.....]

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

a. Caracterização da Requerente

12. Verifica-se, por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, que a Requerente se encontra enquadrada no regime normal, com periodicidade trimestral, desde 2007-01-16, pela atividade principal de "Atividades de avaliação de riscos e danos", CAE 66210, e pelas atividades secundárias de "Institutos de beleza", CAE 096022, "Construção de edifícios (residenciais e não residenciais)", CAE 041200, "Atividades de mediação imobiliária", CAE 068311, "Compra e venda de bens imobiliários" e CAE 068100, "Arrendamento de bens imobiliários", CAE 068200. É, ainda, indicado, que realiza simultaneamente operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito, utilizando como método de dedução a afetação real de todos os bens.

b. Quadro legal aplicável

Isenção na locação de bens imóveis - Alínea 29) do artigo 9.º do CIVA

13. Nos termos da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, está isenta de IVA a locação de bens imóveis. Contudo, a isenção não tem aplicação quando estejam em causa as seguintes operações:

"a) As prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo;

b) A locação de áreas para recolha ou estacionamento colectivo de veículos;

c) A locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial;

d) A locação de cofres-fortes;

e) A locação de espaços para exposições ou publicidade."

14. São, assim, expressamente excluídas da isenção, todas as situações que, apesar de partilharem alguns dos elementos preponderantes do contrato de locação, tal como definidos ao longo desta informação, se caracterizam essencialmente por integrarem outras prestações de serviços conexas à fruição do imóvel e que implicam uma exploração ativa dos bens imóveis, extrapolando a colocação passiva do imóvel à disposição do locatário.

15. Esta isenção inclui, em resumo, apenas o mero arrendamento, ficando excluídas da sua aplicação as situações em que estão englobados no mesmo contrato outros serviços que proporcionem ao locatário um determinado valor acrescentado ou em que o arrendamento ou a cedência do espaço estão devidamente preparados para o exercício de uma atividade económica.

16. Do que antecede resulta, em suma, o seguinte:

i) A colocação passiva do imóvel à disposição do destinatário deve estar ligada ao mero

decurso do tempo e não deve gerar valor acrescentado significativo;

ii) A referida colocação passiva do imóvel à disposição do cliente deve ser a operação preponderante em relação às prestações de serviços que, eventualmente lhe estejam associadas e que dela não podem ser dissociadas (caso possam ser dissociadas, o tratamento fiscal é efetuado autonomamente) e,

iii) As prestações de serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção pelo locador, retiram, em regra, o carácter preponderante à locação, podendo, mesmo, descaracterizar a operação como locação por falta de verificação de um dos respetivos pressupostos essenciais.

17. De acordo com o contrato, junto em anexo ao presente pedido de informação vinculativa, verifica-se que o mesmo é um contrato de arrendamento não habitacional a prazo certo, com data de início a 01-11-2023, e termo a 31-10-2024, o qual no seu ponto 4 impõe que "[o] local arrendado destina-se exclusivamente a serralharia".

18. Assim, no caso em análise, e de acordo com os elementos coligidos, afigura-se que se tratando de um simples contrato de locação de imóvel, sem outros serviços associados que o descaracterizem como mero arrendamento, pelo que o mesmo tem enquadramento na isenção ínsita na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis

19. Conforme já explanado, a alínea 29) do artigo 9.º do CIVA prevê a isenção do imposto sobre o valor acrescentado na locação de bens imóveis.

20. No entanto, embora aquela disposição legal preveja a isenção do IVA na locação de bens imóveis, é possível renunciar à mesma, nos termos e condições previstas nos n.ºs 4 a 6 do artigo 12.º do CIVA.

21. Assim, o exercício da opção pela tributação, em resultado da renúncia à isenção prevista nos n.ºs 4 e 5, do artigo 12.º do CIVA, obedece, em conformidade com o estipulado no n.º 6 do referido artigo, aos termos e condições estabelecidos em legislação especial, ou seja, ao estabelecido no Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, que aprovou e publicou em anexo o "Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis" (doravante Regime da Renúncia), cuja aplicação foi objeto de esclarecimento através do Ofício-Circulado n.º 30099, de 09/02/2007, da Direção de Serviços do IVA, que se encontra disponível no Portal das Finanças, no endereço eletrónico: www.portaldasfinancas.gov.pt.

22. O n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, estabelece as seguintes condições objetivas para que a renúncia à isenção seja admitida nas operações relativas a bens imóveis:

- a) o imóvel se trate de um prédio urbano ou de uma fração autónoma deste;
- b) o imóvel esteja inscrito na matriz em nome do seu proprietário, ou tenha sido pedida a respetiva inscrição, e não se destine a habitação;
- c) o contrato tenha por objeto a transmissão do direito de propriedade do imóvel ou a locação e diga respeito à totalidade do bem imóvel;
- d) o imóvel seja afeto a atividades que confiram direito à dedução do IVA suportado nas aquisições; e
- e) no caso de locação, o valor da renda anual seja igual ou superior a vinte e cinco avos do valor de aquisição ou construção do imóvel.

23. Verificadas as condições do parágrafo anterior, nos termos do n.º 2, do artigo 2.º, a renúncia à isenção só é permitida quando:

- i. Se trate da primeira transmissão ou locação do imóvel ocorrida após a construção, quando tenha sido deduzido, ou ainda seja possível deduzir, todo ou parte do IVA nela suportado [cf. respetiva alínea a)];
- ii. Se trate da primeira transmissão ou locação do imóvel ocorrida após o imóvel ter sido objeto de grandes obras de transformação ou renovação que tenham determinado uma alteração superior a 30% do valor patrimonial tributável para efeitos de imposto municipal sobre imóveis quando ainda seja possível deduzir, todo ou parte do IVA suportado nessas obras [cf. respetiva alínea b)];
- iii. Se trate de transmissão ou locação do imóvel subsequente a uma operação efetuada

com renúncia à isenção, quando esteja a decorrer o prazo de regularização previsto no n.º 2 do artigo 24.º do CIVA (20 anos), relativamente ao imposto suportado nas despesas de construção ou aquisição do imóvel [cf. respetiva alínea c)].

24. Para renunciar à isenção do IVA, é necessário obter, previamente, o certificado de renúncia à isenção, para além de ter que existir comprador ou locatário conhecido, o qual vai confirmar os dados constantes do referido certificado.

25. A verificação das condições para renunciar à isenção é da responsabilidade do transmitente ou locador, tal como se encontra mencionado no respetivo certificado, no qual declara reunir as condições estabelecidas para o efeito (objetivas, subjetivas e formais previstas no Regime da Renúncia).

26. Do exposto resulta, que a renúncia à isenção só pode efetuar-se nas operações de locação de prédios urbanos ou frações autónomas, e na transmissão de prédios urbanos ou frações autónomas ou terrenos para construção, por sujeitos passivos que realizem tais operações a favor de outros sujeitos passivos, que utilizem os imóveis, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução.

27. Importa realçar que a renúncia à isenção, tanto na locação como na transmissão, é efetuada caso a caso e, para produzir efeitos, o transmitente ou locador têm que ter na sua posse o certificado de renúncia para a transmissão ou para a locação, conforme o caso, à data da escritura de transmissão ou do respetivo contrato de locação.

28. As condições subjetivas para a renúncia vêm elencadas no artigo 3.º do diploma em referência, pressupõem que os intervenientes sejam ambos sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, e são as seguintes:

i) Os sujeitos passivos pratiquem operações que confirmam direito à dedução ou, no caso de sujeitos passivos que exerçam simultaneamente operações que confirmam 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;

ii) Não estejam abrangidos pelo regime especial dos pequenos retalhistas constante dos artigos 60.º e seguintes do CIVA; e

iii) Disponham de contabilidade organizada nos termos dos Códigos do IRS ou do IRC.

29. Não obstante o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do diploma em referência, podem, ainda, renunciar à isenção, mesmo que o conjunto das operações que confere direito à dedução não seja superior à percentagem aí prevista, os sujeitos passivos cuja atividade tenha por objeto, com caráter de habitualidade, a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou para locação.

30. Com efeito, nas situações em que o conjunto das operações do sujeito passivo que conferem direito à dedução não é superior a 80% do total de volume de negócios, é, ainda, permitida a renúncia à isenção na condição dos sujeitos passivos desenvolverem uma atividade que tenha por objeto, com caráter de habitualidade, a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou para locação.

31. Ou seja, nos casos em que as operações que conferem direito à dedução representam menos de 80% do volume de negócios do sujeito passivo é possível a renúncia à isenção desde que estes desenvolvam com caráter de habitualidade uma das referidas atividades.

32. Por consulta ao Sistema de Gestão de Certidões verifica-se que se encontra em vigor um certificado de renúncia à isenção do IVA, emitido a 15-04-2024, relativo a um prédio urbano, destinado a serviços, sito na [...] sendo que o referido documento descreve que a Requerente manifestou a intenção ao abrigo dos n.ºs 5 e 6 do artigo 12.º do CIVA, de renunciar à isenção do IVA prevista na alínea 30) do artigo 9.º do CIVA - transmissão de imóveis - tendo declarado reunir as condições estabelecidas para o efeito nas mencionadas disposições do artigo 12.º do CIVA e no Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro.

33. Todavia, verifica-se que o certificado de renúncia apresentado, não tem qualquer conexão com as operações em apreço:

a) Trata-se de um certificado de renúncia à isenção de IVA na transmissão de bem

- imóvel, quando deveria ser relativo à locação de bem imóvel;
- b) Renúncia à isenção de IVA prevista na alínea 30) do artigo 9.º do CIVA quando, no caso em apreço, está em causa a isenção prevista na alínea 29) do referido artigo;
- c) Identifica o adquirente, quando deveria identificar o locatário;
- d) Identifica o valor da transmissão, quando deveria identificar o valor da renda;
- e) Por último, o certificado tem de ser emitido em data anterior à da celebração do contrato em apreço, o que obviamente não aconteceu, atenta a data do certificado apresentado (15-04-2024).
34. Assim, afigura-se que o IVA liquidado nas rendas o foi indevidamente, na medida em que não deu cumprimento às condições formais exigidas para efeitos de renúncia à isenção de IVA, porquanto não estava na posse de certificado de renúncia de IVA válido na data de celebração do contrato de arrendamento em questão.

Procedimentos a adotar no caso de IVA indevidamente liquidado

35. A Requerente tendo liquidado IVA indevidamente em operações isentas ao abrigo da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, deve:
- (i) Emitir nota de crédito pelo valor imposto liquidado, fazendo constar da mesma os elementos a que se refere o n.º 6 do artigo 36.º do CIVA, dos quais se realça a referência à fatura a que respeitam e a menção dos elementos alterados, em particular à isenção de IVA aplicável, prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.
- (ii) Pretendendo regularizar o imposto liquidado a seu favor, poderá fazê-lo no prazo de quatro anos, previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA.
- (iii) Inscrever aquele valor no campo 40, do quadro 06 da declaração periódica respeitante ao período em que emitiu as notas de crédito, e na linha destinada a «Outras regularizações (Ex: fusão)», do quadro 3, do Anexo relativo às regularizações do campo 40, e desde que tenha na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA.

III - CONCLUSÃO

36. Considerando o que ficou dito, importa agora dar resposta às questões concretamente colocadas:
- a) A alínea 29) do artigo 9.º do CIVA isenta de IVA a locação de bens imóveis, elencando nas alíneas a) a e) um conjunto de operações excluídas do âmbito de aplicação da referida isenção.
- Em síntese, esta isenção inclui apenas o mero arrendamento, ficando excluídas da sua aplicação as situações em que estão englobados no mesmo contrato outros serviços que proporcionem ao locatário um determinado valor acrescentado ou em que o arrendamento ou a cedência do espaço estão devidamente preparados para o exercício de uma atividade económica.
- Uma vez que o contrato de arrendamento, junto em anexo ao presente pedido de informação, se refere apenas à locação de um imóvel para fins não habitacionais (destinado exclusivamente a serralharia), não revelando quaisquer outros elementos que o descaracterizem como uma mera colocação passiva do imóvel à disposição do destinatário, afigura-se que não é de afastar a aplicação da isenção prevista na supra citada norma.
- Assim, afigura-se que estando em causa um simples contrato de locação de imóvel, sem outros serviços associados que o descaracterizem como mero arrendamento, o mesmo tem enquadramento na isenção ínsita na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.
- Note-se que, o facto de aos serviços de construção do imóvel ter sido aplicada a inversão do sujeito passivo (autoliquidação do IVA), nos termos da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, não releva para efeitos de enquadramento do arrendamento na aludida isenção. Efetivamente, caso o sujeito passivo tivesse solicitado a emissão do

certificado de renúncia à isenção, de modo correto para operações de locação, poderia ter renunciado à isenção de IVA, procedendo à liquidação do imposto nestas operações.

b) O certificado de renúncia apresentado, refere-se à isenção de IVA na transmissão de bem imóvel, prevista na alínea 30) do artigo 9.º do CIVA, quando no caso em apreço está em causa a isenção na locação de imóvel, prevista na alínea 29) do mesmo preceito, pelo que não produz efeitos nas operações em apreço. Ademais, o certificado de renúncia tem de ser emitido em data anterior à da celebração do contrato (01-11-2023), o que não aconteceu atenta a data daquele (15-04-2024). Por conseguinte, na medida em que não deu cumprimento às condições formais exigidas para efeitos de renúncia à isenção de IVA, porquanto não estava na posse de certificado de renúncia de IVA válido na data de celebração do contrato de arrendamento em questão, o IVA foi indevidamente liquidado, já que as operações beneficiam de enquadramento na isenção da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

c) De acordo com o explanado na alínea anterior, não se verificou renúncia à isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, pelo que as faturas deviam ter sido emitidas sem liquidação de IVA.

d) Tendo a Requerente liquidado IVA indevidamente em operações isentas ao abrigo da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, deve emitir notas de crédito pelo valor imposto, fazendo constar destas os elementos a que se refere o n.º 6 do artigo 36.º do CIVA, dos quais se realça a referência à fatura a que respeitam e a menção dos elementos alterados, em particular a indicação da norma de isenção de IVA aplicável, no caso a alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

Por outro lado, pode regularizar a seu favor o IVA liquidado, em conformidade com os procedimentos descritos no ponto 35 da presente informação.

37. Por último, importa alertar para o facto de que, tendo procedido a arrendamentos isentos na sequência de operações relativamente às quais deduziu IVA, tem de regularizar a favor do Estado o IVA deduzido, nos termos do artigo 24.º do CIVA. Efetivamente, nos termos da alínea c) do n.º 6, do artigo 24.º do CIVA, deverá regularizar-se de uma só vez o IVA deduzido, na proporção do número de anos do período de regularização ainda não decorridos (tudo em sede de período de vida útil dos imóveis em causa e para efeitos de reintegração ou amortização total do seu valor - cfr. Decreto regulamentar 25/2009, de 14/09), considerando-se que os bens estão afetos a uma atividade não tributada, no caso de bens imóveis relativamente aos quais houve, inicialmente, lugar à dedução total ou parcial do imposto que onerou a respetiva construção, aquisição ou outras despesas de investimento com eles relacionadas, quando os imóveis passem a ser objeto de uma locação isenta, nos termos da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA. As regularizações referidas devem constar declaração do último período do ano a que respeita, nos termos do n.º 8 do supra referido preceito.