

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.12º - Renúncia à isenção .
- Assunto: Regime da renúncia à isenção do IVA - Transformação de edifício sujeito ao regime de propriedade total para regime de propriedade horizontal e constituição de novas frações autónomas - D.L. n.º 21/2007, de 29 de janeiro.
- Processo: 31247, com despacho de 2026-09-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Factos apresentados e enquadramento do sujeito passivo
1. Após consulta efetuada ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira, constata-se que a Requerente se encontra registada, para efeitos de IVA, para o exercício da atividade da atividade principal de "COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS" - CAE 68110 e secundária de "ATIVIDADES DE SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO DE ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS" - CAE 68310, tendo enquadramento, para efeitos do IVA, no regime normal mensal, como sujeito passivo misto, utilizando para efeitos do exercício do direito à dedução o método da afetação real de todos bens e serviços.
 2. A Requerente detém e administra o prédio urbano localizado na Rua , concelho de Lisboa, distrito de Lisboa (doravante designado "Edifício"), tendo ainda como atividade a detenção e administração de bens móveis de forma a cumprir as suas obrigações como senhoria.
 3. O Edifício encontra-se inscrito na matriz predial urbana sob o artigo (...), concelho e distrito de Lisboa, estando descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º (...).
 4. O Edifício encontra-se atualmente classificado como "Prédio em Propriedade Total sem Andares nem Divisões Suscetíveis de Utilização Independente", não se encontrando ainda sujeito ao regime da propriedade horizontal, constituindo uma unidade predial única inscrita sob um único artigo matricial.
 5. Com efeito, a Requerente tem vindo a explorar o Edifício através do seu arrendamento para serviços (fins não habitacionais) e, historicamente, todos os arrendamentos passados e atuais têm sido celebrados ao abrigo do regime de isenção de IVA aplicável às atividades de locação de imóveis nos termos do artigo 9.º, n.º 29), do Código do IVA (adiante designado de "CIVA").
 6. A Requerente pretende realizar obras de alteração e reabilitação no Edifício (doravante designadas "Obras" ou "Obras de Reabilitação"), de substancial envergadura, com vista à atualização e melhoria integral do Edifício, as quais implicam um investimento financeiro muito significativo por parte da Requerente.
 7. Concluídas as Obras de Reabilitação, o Edifício será convertido do atual regime de propriedade total para o regime de propriedade horizontal, nos termos dos artigos 1414.º e seguintes do Código Civil, com a criação de frações autónomas (doravante "Frações").
 8. Tendo em conta a extensão das Obras de Reabilitação a realizar no Edifício, prevê-se que essas Obras resultarão num aumento superior a 30% do valor patrimonial tributário (adiante designado de "VPT") para efeitos de Imposto Municipal sobre Imóveis ("IMI"), nos termos previstos no artigo 2.º, n.º 2, alínea b), do Decreto-Lei n.º 21/2007.
 9. É o entendimento da Requerente que, após as Obras de Reabilitação, se encontrarão reunidos todos os requisitos de que legalmente depende a renúncia à isenção de IVA nos termos do Decreto-Lei n.º 21/2007, em particular:

i. A Requerente exerce habitualmente a atividade imobiliária de locação de imóveis; em caso de renúncia à isenção do IVA nos arrendamentos a celebrar sobre as Frações após as Obras de Reabilitação, irá ter mais de 80% da sua atividade económica sujeita e não isenta de IVA; tem contabilidade organizada e não se encontra enquadrada em nenhum regime especial de IVA, nos termos do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 21/2007;

ii. A Requerente vai arrendar as Frações (que não se destinam a habitação) em arrendamentos de serviços ou comerciais / afetos a atividades que conferem o direito à dedução de IVA, nos termos do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 21/2007;

iii. Os arrendatários cumprirão as condições subjetivas para a aplicação do regime da renúncia à isenção de IVA, na medida em que apenas serão arrendadas as Frações a arrendatários com atividade sujeita e não isenta de IVA que confere o direito à dedução de IVA suportado a montante, não se enquadrem num regime especial de IVA e disponham de contabilidade organizada, nos termos do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 21/2007;

iv. Os arrendamentos serão celebrados observando a regra de de minimis aplicável, i.e., o valor da renda a aplicar corresponderá a um valor anual igual ou superior a 25 avos do valor de aquisição ou construção, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, al. e), do Decreto-Lei n.º 21/2007.

10. Face ao exposto, a Requerente pretende confirmar no âmbito do presente pedido que, assumindo que as Obras de Reabilitação efetuadas ao Edifício conduzem ao aumento de pelo menos 30% do VPT do Edifício, é permitida a renúncia à isenção do IVA nos arrendamentos a celebrar sobre as Frações por estar em causa a "primeira locação do imóvel" (as Frações) "após ter sido objeto de grandes obras de transformação ou renovação de que tenha resultado uma alteração superior a 30% do valor patrimonial tributário para efeito do imposto municipal sobre imóveis, quando ainda seja possível proceder à dedução, no todo ou em parte, do IVA suportado nessas obras", nos termos do artigo 2.º, n.º 2, al. b), do Decreto-Lei n.º 21/2007.

II - Proposta de enquadramento jurídico-tributário apresentada pela Requerente

11. Na petição apresentada, a Requerente, para sustentar o proposto enquadramento tributário refere o seguinte:

" (...)

19.º

Com efeito, segundo o projeto da Requerente para o Edifício, no entender da Requerente, esta condição irá estar verificada, na medida em que:

(i) A Requerente prevê que, em virtude das Obras de Reabilitação do Edifício, o VPT atual do Edifício de € (...) irá aumentar em pelo menos 30%;

(j) Irá ser a primeira locação das Frações após as referidas Obras de Reabilitação do Edifício.

(...)

24.º

Entendendo a Requerente que a resposta a todas as questões supra é afirmativa, já que, em suma:

i. A Requerente exerce habitualmente a atividade imobiliária de locação de imóveis (e terá, após as Obras de Reabilitação, mais de 80% da sua atividade sujeita a IVA no caso de celebrar contratos de arrendamento com renúncia à isenção do IVA), tem contabilidade organizada e não se encontra enquadrada em nenhum regime especial de IVA, nos termos do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 21/2007;

ii. A Requerente vai arrendar as Frações (que não se destinam a habitação) em arrendamentos de serviços/comerciais e afetos a atividades que conferem o direito à dedução de IVA, nos termos do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 21/2007;

iii. Os arrendatários cumprirão as condições subjetivas para a aplicação do regime da renúncia à isenção de IVA, na medida em que apenas serão arrendadas as

Frações a arrendatários com atividade sujeita e não isenta de IVA que confere o direito à dedução de IVA suportado a montante, não se enquadram num regime especial de IVA e disponham de contabilidade organizada, nos termos do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 21/2007;

iv. Os arrendamentos serão celebrados observando a regra de minimis aplicável, i.e., o valor da renda a aplicar corresponderá a um valor anual igual ou superior a 25 avos do valor de aquisição ou construção, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, al. e), do Decreto-Lei n.º 21/2007; e

v. As Obras de Reabilitação efetuadas ao Edifício conduzem ao aumento de pelo menos 30% do VPT, na medida em que a Requerente prevê que, em virtude das Obras de Reabilitação do Edifício, o VPT atual do Edifício irá aumentar em pelo menos 30%, e irá ser a primeira locação das Frações após as referidas obras, nos termos do artigo 2.º, n.º 2, al. b), do Decreto-Lei n.º 21/2007.

25.º

Em particular, a Requerente entende que a dimensão do investimento a realizar no Edifício através das Obras de Reabilitação vai ser suscetível de aumentar o VPT do Edifício em mais de 30%.

26.º

Ora, se assim é, e se estará cumprida a condição material do aumento de 30% do VPT do Edifício exigida pelo artigo 2.º, n.º 2, al. b), do Decreto-Lei n.º 21/2007, a Requerente entende que a subsequente locação das Frações após as Obras de Reabilitação deve poder beneficiar do regime de renúncia à isenção do IVA, i.e., a Requerente deverá poder exercer a renúncia à isenção de IVA na primeira locação de cada uma das Frações resultante das Obras de Reabilitação realizadas no Edifício".

III - Enquadramento da operação apresentada face ao Código do IVA

12. 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 designado apenas de "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.

O Regime de Renúncia resulta da autorização dada aos Estados-Membros pelo artigo 137.º da Diretiva n.º 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro, para "conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação das seguintes operações: a) As operações financeiras referidas nas alíneas b) a g) do n.º 1 do artigo 135.º; b) As entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, que não sejam as referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º; c) As entregas de bens imóveis não edificados, que não sejam as entregas de terrenos para construção referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º; d) A locação de bens imóveis".

13. Por sua vez, é também dada aos Estados-Membros, na mesma norma do direito da União, a competência para determinar as regras de exercício do direito de opção ali previsto e, ainda, a possibilidade de restringir o âmbito do referido direito.

14. Assim, para que a renúncia à isenção seja admitida nas operações relativas a bens imóveis, o n.º 1 do artigo 2.º do Regime da Renúncia, estabelece que se devem verificar as seguintes condições objetivas:

- a) O imóvel se trate de um prédio urbano ou de uma fração autónoma deste ou ainda, no caso de transmissão, de um terreno para construção;
- 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 sua locação e diga respeito à totalidade do bem imóvel;

d) O imóvel seja afeto a atividades que confirmem direito à dedução do IVA suportado nas aquisições;

e) No caso de locação, o valor da renda anual seja igual ou superior a 25 avos do valor de aquisição ou construção do imóvel.

15. Verificando-se as condições atrás referidas, o n.º 2, do artigo 2.º do Regime, determina, ainda, que a renúncia à isenção só é permitida quando o bem imóvel se encontre numa das seguintes circunstâncias:

a) "Esteja em causa a primeira transmissão ou locação do imóvel ocorrida após a construção, quando tenha sido deduzido, ou ainda seja possível deduzir, no todo ou parte, o IVA nela suportado;

b) Esteja em causa a primeira transmissão ou locação do imóvel após ter sido objeto de grandes obras de transformação ou renovação, de que tenha resultado uma alteração superior a 30% do valor patrimonial tributável para efeito do imposto municipal sobre imóveis quando ainda seja possível proceder à dedução, no todo ou parte, do IVA suportado nessas obras;

c) Na 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 Código do IVA, relativamente ao imposto suportado nas despesas de construção ou aquisição do imóvel."

16. Para concretizar a renúncia 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 deve confirmar os dados constantes do referido certificado.

17. 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).

18. A renúncia à isenção, tanto na locação como na transmissão, é efetuada caso a caso e, para produzir efeitos, o transmitente ou o locador têm que ter na sua posse o certificado válido de renúncia para a transmissão ou para a locação, conforme o caso, e só opera à data da escritura de transmissão ou do respetivo contrato de locação e apenas caso se continuem a verificar, nesse momento, as condições para a renúncia à isenção, conforme previsto no n.º 1 do artigo 5.º do Regime da Renúncia.

19. As condições subjetivas para a renúncia vêm elencadas no artigo 3.º do Regime da Renúncia, em que se pressupõe que os intervenientes sejam ambos sujeitos passivos dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, e preenchem as seguintes condições:

a) "Pratiquem operações que confirmem direito à dedução ou, no caso de sujeitos passivos que exerçam simultaneamente operações que conferem 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;

b) Não estejam abrangidos pelo regime especial dos pequenos retalhistas constante dos artigos 60.º e seguintes do Código do IVA;

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

20. Do tudo o atrás exposto resulta, pois, 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.

21. 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, face ao previsto no

n.º 3 do mesmo artigo.

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

23. Chegados aqui, face aos elementos que constam na descrição dos factos cuja qualificação jurídico-tributária consta no pedido e, a confirmarem-se as restantes condições (objetivas, subjetivas e formais) de que legalmente depende a renúncia à isenção do IVA, a Requerente pretende ver confirmado entendimento, vertido na proposta de enquadramento jurídico-tributário anexada ao presente pedido, no sentido de que, após a conclusão das obras de reabilitação do edifício, os imóveis (frações) daí resultantes, se encontram na circunstância de que tenha resultado uma alteração superior a 30% do valor patrimonial tributável (VPT) para efeitos do imposto municipal de imóveis (IMI), cumprindo assim, a condição objetiva prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 2.º do Regime da Renúncia.

24. Para o efeito, a Requerente refere o seguinte:

i. O Edifício encontra-se atualmente classificado como "Prédio em Propriedade Total sem Andares nem Divisões Suscetíveis de Utilização Independente", não se encontrando ainda sujeito ao regime da propriedade horizontal, constituindo uma unidade predial única inscrita sob um único artigo matricial;

ii. Concluídas as obras de reabilitação, o Edifício será convertido do atual regime de propriedade total para o regime de propriedade horizontal, nos termos dos artigos 1414.º e seguintes do Código Civil, com a criação de frações autónomas, com afetação a "serviços" ou "comércio".

iii. Em virtude das obras de reabilitação do Edifício, o VPT atual do Edifício é de € (...) e irá aumentar em pelo menos 30%;

iv. Irá ser a primeira locação das Frações após as referidas obras de reabilitação do Edifício.

25. No caso em análise, estamos, inicialmente, perante um edifício em propriedade total sem andares nem divisões suscetíveis de utilização independente, que não se encontra constituído em regime de propriedade horizontal, algo que só acontecerá depois das Obras de Reabilitação do Edifício.

26. Supervenientemente, em virtude da sua constituição em propriedade horizontal, o referido imóvel, irá dar lugar a frações autónomas, com afetação a "serviços" ou "comércio".

27. O artigo 2.º, n.º 2, alínea b), do Regime da Renúncia, exige que as grandes obras de transformação ou renovação tenham produzido uma alteração superior a 30% do VPT para efeitos de IMI.

28. O legislador nacional, no sentido de evitar manifestações abusivas ou fraudulentas, optou por estabelecer, entre outros, um critério baseado na alteração que estas obras de transformação ou renovação refletem em percentagem no VPT para efeitos do IMI, do bem imóvel tendo, esta percentagem, sofrido alterações supervenientes no sentido da sua diminuição, fixando-se, na redação atual, em 30%.

29. Em sede de interpretação da norma prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 2.º do Regime da Renúncia, a solução mais simples seria seguir um critério meramente formal e restritivo, entendendo-se que o legislador apenas teve em vista situações em que a um imóvel em propriedade total, após obras de transformação ou renovação, sucede outro no mesmo regime de propriedade e, verificar se o VPT resultante, é superior à percentagem ali prevista.

30. Efetivamente em Propriedade total, existe um prédio juridicamente unitário, ainda que possa conter várias unidades suscetíveis de utilização independentes; já em propriedade horizontal, cada fração autónoma constitui uma unidade juridicamente autónoma para efeitos da operação de transmissão. Ou seja, estamos perante realidades juridicamente distintas.

31. No entanto, para além do mero elemento formal do VPT, devemos

essencialmente atender ao ratio legis, ou seja, ao elemento teleológico, o qual não teve na forma de propriedade do imóvel, o seu escopo, mas outrossim apenas um critério para aferir a valorização do imóvel, tendo por finalidade evitar situações abusivas ou fraudulentas. Ou seja, o legislador recorreu ao VPT por entender que seria o meio mais fiável para aferir a efetiva valorização do imóvel.

32. Assim, afigura-se que o pretendido pelo legislador, é que a realidade resultante após obras de transformação ou renovação do imóvel, tenha uma efetiva valorização patrimonial superior a 30%, quer se mantenha, o imóvel resultante, em propriedade total, ou constituindo-se em propriedade horizontal, desde que, neste último caso, no somatório dos VPT das frações resultantes, para efeitos do IMI, se concretize a referida valorização superior a 30%.

IV - Conclusão

33. Face ao exposto, estando cumpridas as restantes condições (objetivas, subjetivas e formais) para a renúncia à isenção do IVA, a condição objetiva prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 2.º do Regime de Renúncia, considera-se verificada desde que, após a conclusão das obras de reabilitação do edifício, e superveniente constituição do imóvel em propriedade horizontal, da soma dos VPT das frações daí resultantes, tenha resultado uma alteração superior a 30% do valor patrimonial tributável (VPT) para efeitos do imposto municipal de imóveis (IMI), relativamente à realidade anterior, quando ainda seja possível proceder à dedução, no todo ou parte, do IVA suportado nessas obras.