

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: art 12.º; DL 21/2007, de 29/01

Assunto: Operações Imobiliárias – Renúncia à isenção - Cedência do espaço, acompanhada da transmissão bens e serviços - Cessação da renúncia – Locação de prédio urbano (partes distintas) em simultâneo a dois sujeitos passivos distintos

Processo: nº **13477**, por despacho de 2018-06-19, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

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

I - PEDIDO

1. A requerente veio solicitar o enquadramento, face ao Código do IVA, das situações descritas nos pontos seguintes:

Ponto 1

A Requerente celebrou, em 01/10/2005, um contrato de arrendamento com a **A, Lda.**, de um imóvel destinado a instalações de armazém, o qual foi objeto de renúncia ao abrigo do disposto no artigo 12.º do CIVA e de acordo com as regras do Decreto-lei n.º 241/86, de 20/08, conforme certificado emitido em 21/02/2005, pelo Serviço de Finanças de

A **A, Lda.**, pretende proceder a uma cedência de espaço de parte daquelas instalações sendo que tal cedência implica fornecimento de eletricidade, água, serviços de limpeza, a uma outra empresa sujeito passivo normal.

A Requerente entende que a cedência do espaço, acompanhada da transmissão daqueles bens e serviços, é uma operação sujeita a IVA e dele não isenta, tributada à taxa normal de acordo com a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

Pretende saber se esta cedência de espaço por parte do locatário é motivo para a cessação da renúncia à isenção relativa ao imóvel em causa.

Ponto 2

A Requerente questiona:

i. Num contrato de locação em que houve renúncia à isenção nos termos do artigo 12.º do Código do IVA, de acordo com o Decreto-lei n.º 241/86, de 20/08, se o locatário efetuar a cedência da sua posição no contrato (sendo que o cessionário é um sujeito passivo do regime normal com direito à dedução integral do imposto), é motivo para a cessação da renúncia?

ii. Caso o contrato venha a ser cessado, e venha a ser celebrado um outro contrato, com um sujeito passivo em que ambos reúnem as condições previstas no artigo 3.º do Decreto-lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, e o imóvel as previstas no n.º 1 do artigo 2.º do referido Decreto-lei, é possível celebrar o novo contrato com renúncia à isenção?

iii. A requerente entende que se trata de uma locação do imóvel subsequente

a uma operação efetuada com renúncia à isenção, quando ainda está a decorrer o prazo de regularização previsto no n.º 2 do artigo 24.º do CIVA relativamente ao imposto suportado nas despesas de construção ou aquisição do imóvel.

iv. O imóvel está na posse da locadora desde 1998, foi objeto de obras por parte deste, no período de 2003 a 2005, e foi exercido o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços necessários para a efetivação daquelas obras.

v. Considerando que, de acordo com a Requerente, ainda decorre o período de 19 anos a que se refere o n.º 2 do artigo 24.º do CIVA, pretende saber se ainda é possível proceder à renúncia à isenção tendo em atenção o descrito no subponto ii.

Ponto 3

A Requerente é proprietária de um prédio urbano, destinado a serviços de armazém, o qual está na sua posse desde 1998, e pretende locar o mesmo (partes distintas) em simultâneo a dois sujeitos passivos distintos. A Requerente entende que todos os intervenientes reúnem as condições subjetivas previstas no artigo 3.º do Decreto-lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro.

A Requerente considera que a locação diz respeito à totalidade do bem imóvel mas a partes suscetíveis de arrendamento em separado, mas que tudo será realizado em simultâneo.

Considerando que o imóvel está a ser objeto de obras de reabilitação e conservação devidamente capitalizadas nos anos de 2016 e 2017, pergunta se pode enquadrar na situação prevista no artigo 2.º n.º 2 alínea c) do citado Decreto-lei n.º 21/2007, sendo que o imóvel se encontra com um contrato objeto de renúncia, celebrado em 01/10/2001, ao abrigo do DL 241/86, havendo apenas um único locatário.

Caso a resposta seja negativa e caso o prédio fique na situação prevista na alínea b) do n.º 2 do artº 2.º se é possível fazer a renúncia à isenção nas condições expostas.

Ponto 4

A Requerente pretende esclarecer se é possível ter um imóvel com renúncia a isenção de IVA, em que parte do imóvel seja tributado em IVA e a outra seja isenta de IVA.

II - ENQUADRAMENTO

Regime da Renúncia à Isenção do IVA nas Operações Relativas a Bens Imóveis

2. O artigo 9.º alínea 29) do Código do IVA prevê a isenção do imposto sobre o valor acrescentado na locação de bens imóveis, no entanto, o artigo 12.º n.º 4 do mesmo código permite que os sujeitos passivos que procedam à locação de prédios urbanos ou frações autónomas destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução, podem renunciar a esta isenção, nos termos e condições estabelecidos no Decreto-lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, diploma que revogou o Decreto-lei.

3. O artigo 9.º do CIVA prevê, ainda, na alínea 30), a isenção nas operações sujeitas a imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, e também esta isenção pode ser objeto de renúncia, nos termos e condições do Decreto-lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, quando os sujeitos passivos efetuarem a transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, frações autónomas destes ou terrenos para construção a favor de outros sujeitos passivos que os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução.

4. O artigo 2.º n.º 1 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 confirmam 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.

5. O artigo 2.º n.º 2 do mesmo diploma determina, ainda, as circunstâncias em que o imóvel se deve encontrar para que possa ocorrer a renúncia à isenção.

6. 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 Código do IVA; e
- iii) disponham de contabilidade organizada nos termos dos Códigos do IRS ou do IRC.

7. 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.

8. 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.

9. 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.

Considerando o que ficou dito, importa agora fazer o enquadramento das questões concretamente colocadas:

Ponto 1

10. A Requerente celebrou, em 01/10/2005, um contrato de arrendamento com a **A, Lda.**, de um imóvel destinado a instalações de armazém, o qual foi objeto de renúncia ao abrigo do disposto no artigo 12.º do CIVA e de acordo com as regras do Decreto-lei n.º 241/86, de 20/08, conforme certificado emitido, em 21/02/2005, pelo Serviço de Finanças de

11. A locatária pretende, agora, proceder a uma cedência de espaço de partes daquelas instalações sendo que tal cedência implica fornecimento de eletricidade, água e serviços de limpeza, a uma outra empresa sujeito passivo normal.

12. A Requerente entende que a cedência de espaço acompanhada da transmissão daqueles bens e serviços é uma operação sujeita a IVA e dele não isenta, tributada à taxa normal de acordo com a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA. E pretende saber se esta cedência de espaço por parte do locatário é motivo para a cessação da renúncia à isenção relativa ao imóvel em causa.

13. Nos termos do artigo 9.º alínea 29) 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. 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.

15. Tendo em consideração o exposto e daquilo que se pode concluir da situação resumidamente descrita, a cedência do espaço efetuada pela locatária é uma operação sujeita a IVA e dele não isenta.

16. A cedência de parte do espaço objeto de locação constitui uma forma de exploração do mesmo, a qual é uma atividade tributada em sede de IVA, não lhe sendo aplicada qualquer isenção, pelo que não determina a caducidade da renúncia à isenção efetuada em 01/10/2005.

Ponto 2

17. Relativamente à situação descrita no Ponto 2 da exposição, a Requerente pretende esclarecer, se num contrato de locação em que houve renúncia à isenção nos termos do artigo 12.º do Código do IVA, de acordo com o exigido pelo Decreto-lei n.º 241/86, de 20/08, a cedência da posição no contratual por parte do locatário (sendo o cessionário um sujeito passivo enquadrado no regime normal com direito à dedução integral do imposto), é motivo para a cessação da renúncia efetuada no âmbito do contrato objeto de cessão.

18. A cedência da posição contratual num contrato de locação, no qual houve renúncia à isenção do imposto nos termos do artigo 12.º do Código do IVA, implica a caducidade da renúncia à isenção.

19. Com efeito, a renúncia à isenção do imposto prevista no artigo 12.º do Código do IVA implica a verificação cumulativa de condições objetivas, relativas ao imóvel, bem como de condições subjetivas. Assim, torna-se necessário apurar se, face ao sujeito passivo que passa a ocupar o lugar do originário contraente, estão verificadas as condições da renúncia à isenção.

20. A Requerente coloca, ainda, a questão de saber se, contrariamente à hipótese anterior, é possível renunciar à isenção no caso deste contrato ser cessado e ser, posteriormente, celebrado um outro contrato, com outro sujeito passivo em que ambos reúnem as condições previstas no artigo 3.º do Decreto-lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, e o imóvel as previstas no n.º 1 do artigo 2.º do referido Decreto-lei.

21. A requerente refere que se trata na verdade de uma locação do imóvel subsequente a uma operação efetuada com renúncia à isenção, quando ainda esteja a decorrer o prazo de regularização previsto no n.º 2 do artigo 24.º do CIVA relativamente ao imposto suportado nas despesas de construção ou aquisição do imóvel.

22. O imóvel, que está na posse da locadora desde 1998, foi objeto de obras no período de 2003 a 2005, tendo sido exercido o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços necessários para a efetivação daquelas obras. A requerente considera que ainda decorre o período de 19 anos a que se refere o n.º 2 do artigo 24.º do CIVA.

23. Neste contexto, a requerente pretende saber se ainda é possível proceder à renúncia tendo em consideração que ambos os sujeitos passivos reúnem as condições para tal.

24. Para que a renúncia à isenção seja admissível, nos termos do artigo 2.º n.º 2 do Regime da Renúncia em referência, verificadas as condições elencadas no n.º 1 do mesmo artigo, é, ainda, necessário que o imóvel se encontre numa das circunstâncias elencadas no n.º 2, entre essas circunstâncias encontra-se a alínea c), a qual estabelece que "na transmissão ou locação do imóvel subsequente a uma operação efectuada 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".

25. Apesar de o artigo 2.º n.º 2 alínea c) do Regime da Renúncia fazer referência ao prazo de regularização previsto no artigo 24.º n.º 2 do Código do IVA, não está em causa o período de regularização de uma qualquer despesa de investimento em bens imóveis, mas somente de despesas de construção ou aquisição do bem imóvel.(1)

26. Conforme a Requerente refere, o imóvel foi objeto de obras entre 2003 e 2005, assim, não estando, nestas datas, em causa despesas de construção ou aquisição do imóvel, ainda que as demais condições estejam reunidas, não é possível proceder à renúncia da isenção prevista no artigo 9.º alínea 29) do CIVA.

Ponto 3

27. A **B** é proprietária de um prédio urbano, destinado a serviços de armazém, o qual se encontra na sua posse em 1998, e pretende locar o mesmo (partes distintas) em simultâneo a dois sujeitos passivos distintos, sendo que todos os intervenientes reúnem as condições subjetivas previstas no artigo 3.º do Decreto-lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro.

28. A Requerente entende que a locação diz respeito à totalidade do bem imóvel mas a partes suscetíveis de arrendamento em separado, mas que tudo será realizado em simultâneo.

29. Considerando que o imóvel está a ser objeto de obras de reabilitação e conservação devidamente capitalizadas nos anos de 2016 e 2017, a Requerente questiona se pode enquadrar na situação prevista no artigo 2.º n.º 2 alínea c) do citado Decreto-lei n.º 21/2007, sendo que o imóvel se encontra com um contrato objeto de renúncia, celebrado em 01/10/2001, ao abrigo do Decreto-lei n.º 241/86, havendo apenas um único locatário.

30. Conforme já esclarecido no Ponto 3 a circunstância prevista no artigo 2.º n.º 2 al. c) do Regime da Renúncia apenas se verifica quando esteja a decorrer o período de regularização relativamente ao imposto suportado nas despesas de construção ou aquisição do imóvel.

31. Importa esclarecer que, contrariamente ao entendimento explanado pela Requerente, se estiverem em causa dois contratos locação do armazém a duas entidades distintas não se pode considerar que esta locação diga respeito à totalidade do imóvel, ainda que do conjunto dos contratos resulte que o imóvel esteja totalmente locado, pelo que não se encontra, igualmente, preenchida a condição prevista no artigo 2.º n.º 1 alínea c) do Regime da Renúncia. Apenas é possível considerar preenchida esta condição se estiver em causa um único contrato de locação (com dois locatários distintos) e esse contrato diga, efetivamente, respeito à totalidade do imóvel.

32. Finalmente, considerando a possibilidade enunciada pela Requerente de o imóvel após as obras ficar na situação prevista no artigo 2.º n.º 2 alínea b) do Regime da Renúncia, apenas é possível proceder à renúncia à isenção se estiverem reunidas as demais condições objetivas previstas no artigo 2.º, bem como as condições subjetivas previstas no artigo 3.º, ambas do Regime da Renúncia acima identificado.

Ponto 4

33. A Requerente pretende também esclarecer se é possível ter um imóvel com renúncia à isenção de IVA, em que parte do imóvel seja tributado em IVA e a outra seja isenta de IVA.

34. Resulta do artigo 2.º n.º 1 do Regime da Renúncia, que a renúncia tenha por objeto uma operação que respeite à totalidade do imóvel (seja este um prédio urbano ou uma fração autónoma ou ainda, no caso da transmissão, um terreno para construção) e que o imóvel seja afeto a uma atividade tributada. Pelo que, não é possível a renúncia à isenção na situação inquirida pela requerente no Ponto 4 do seu pedido.

(1) Em 1998, ano em que a Requerente passou a estar na posse do imóvel em causa, o prazo de regularização das despesas de investimento efetuadas em bens imóveis era de 10 anos. A redação do artigo 24.º n.º 2 do Código do IVA era, em 1998, a seguinte: "Serão também regularizadas anualmente as deduções efetuadas quanto às despesas de investimento em bens imóveis se entre a percentagem definitiva a que se refere o artigo anterior aplicável no ano de ocupação do bem e em cada um dos nove anos civis posteriores e a que tiver sido apurada no ano de aquisição ou da conclusão das obras houver uma diferença, para mais ou para menos, igual ou superior a cinco pontos percentuais."