

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA; Regime de Renúncia à isenção do IVA, DL n.º 21/2007,
- Artigo: n.º 4 do art. 3º; al 30), do art 9.º; n.º 2 do art 24.º, todos do CIVA - n.º 1, do art 2.º; n.º 1 do art 11.º, todos do Regime de Renúncia à isenção do IVA.
- Assunto: Operações Imobiliárias - Renúncia à isenção do IVA - 1ª Transmissão realizada com renúncia à isenção, seguida duma 2ª transmissão nas mesmas condições. Bens afetos a uma atividade empresarial.
- Processo: **nº 14824**, por despacho de 2019-08-14, 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 - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E ENQUADRAMENTO DO SUJEITO PASSIVO

- 1.** Após consulta efetuada ao sistema informático da AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, constata-se que o Requerente encontra-se registado, para efeitos de IVA, com a atividade de "OUTROS ESTABELECIMENTOS HOTELEIROS SEM RESTAURANTE" - CAE 55124, tendo enquadramento no regime normal, com periodicidade trimestral, realizando operações que conferem o direito à dedução.
- 2.** Conforme consta da petição apresentada para efeitos do presente pedido de informação vinculativa, em 2009, o Requerente adquiriu um imóvel com renúncia à isenção do IVA (nos termos do art.º 12º do CIVA), devido ao mesmo ter sido afeto à exploração turística, por se encontrar inserido num empreendimento turístico.
- 3.** Atualmente, e devido a problemas financeiros, decidiu vender o imóvel, tendo apenas passado 9 anos desde a sua aquisição.
- 4.** Refere que, pretende alienar o referido imóvel que constituirá um ramo de atividade independente para o adquirente (nos termos do n.º 4 do artigo 3º do CIVA) e o potencial comprador irá manter a atividade turística como sujeito passivo de IVA.
- 5.** Pelo exposto, solicita esclarecimentos sobre as seguintes situações:
 - i. "Qual o procedimento relativamente ao tratamento, em termos de IVA quanto à escritura da alienação do imóvel;
 - ii. Esta escritura será isenta, não sujeita ou será efetuada com renúncia à isenção do IVA.
 - iii. Caso seja isenta ou não sujeito a IVA, o SP alienante terá de regularizar o IVA dos anos restantes (nos termos do n.º 5, art.º 24 do CIVA), sendo neste caso 11 anos?;
 - iv. Caso a alienação seja efetuada com renúncia à isenção do IVA, durante quanto tempo o referido imóvel tem de permanecer na atividade do adquirente, para que não haja regularização do IVA deduzido na compra".

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

Transmissão da universalidade de um património empresarial

6. O artigo 19.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro, (Diretiva IVA), concede a possibilidade aos Estados membros de estabelecerem que a transmissão de uma universalidade de bens ou parte dela não é considerada uma transmissão de bens.

7. Daqui resulta que, quando um Estado membro tenha feito uso desta faculdade, aquela transmissão não é considerada uma transmissão para efeitos do IVA e, conseqüentemente, não é sujeita a imposto.

8. Ao abrigo do segundo parágrafo da mesma disposição, e a fim de evitar distorções de concorrência, os Estados membros podem excluir da aplicação desta regra de não sujeição as transmissões de uma universalidade de bens a um adquirente que não seja considerado sujeito passivo, nos termos da Diretiva, ou que apenas atua como tal em relação a uma parte das suas atividades.

9. Por sua vez, o artigo 29.º da Diretiva IVA manda aplicar o disposto no seu artigo 19.º, nas mesmas condições, às prestações de serviços.

10. O conceito de "transferência de uma universalidade de bens ou parte dela" já foi interpretado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), nomeadamente no Acórdão proferido, em 27 de novembro de 2003, no Processo C-497/01 (caso Zita Modes Sàrl contra Administration de L'enregistrement et des domaines) no sentido de que abrange "a transmissão do estabelecimento comercial ou de uma parte autónoma de uma empresa que inclui elementos corpóreos e, se for o caso, incorpóreos que, em conjunto, constituem uma empresa ou parte de uma empresa que pode prosseguir uma actividade económica autónoma, mas que não abrange a simples cessão de bens como a venda de stock de produtos."

11. Como resulta das conclusões do Advogado-Geral do citado acórdão, o conceito da "«parte de uma universalidade de bens» não se refere a um ou mais elementos singulares que compõem o estabelecimento como um todo, mas sim a uma combinação deles que seja suficiente para permitir o exercício de uma actividade económica, mesmo que esta actividade seja apenas um ramo de actividade mais ampla de que esta tenha sido destacada."

12. Este dispositivo de simplificação visa permitir aos Estados membros facilitar as transmissões de empresas ou de partes de empresas, evitando sobrecarregar a tesouraria do adquirente através de um encargo fiscal excessivo que, de qualquer forma, ele viria a recuperar através da dedução do IVA pago a montante.

13. Conforme referiu, ainda, o Advogado-geral nas suas conclusões, este tratamento especial justifica-se especialmente "porque o montante do IVA a ser adiantado por efeito da transmissão pode ser particularmente importante relativamente aos recursos do estabelecimento em questão".

14. O Código do IVA (CIVA) acolheu a faculdade conferida, à data, pelo n.º 8, do artigo 5.º da Sexta Diretiva (atual artigo 19.º da Diretiva IVA), prevendo, no n.º 4, do artigo 3.º do CIVA, que "*(n)ão são consideradas transmissões as cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da*

totalidade de um património ou de uma parte dele, que seja susceptível de constituir um ramo de atividade independente, quando, em qualquer dos casos, o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto de entre os referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º".

15. O n.º 5, do artigo 3.º do mesmo Código esclarece que "(p)ara efeitos do número anterior, a administração fiscal adopta as medidas regulamentares adequadas, nomeadamente a limitação do direito à dedução, quando o adquirente não seja um sujeito passivo que pratique exclusivamente operações tributadas."

16. E o n.º 5, do artigo 4.º do CIVA prevê, também, que o "*disposto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 3.º é aplicável, em idênticas condições, às prestações de serviços*".

17. O n.º 4, do artigo 3.º do CIVA, traduz-se, portanto, numa delimitação negativa da incidência do imposto, que abrange as cessões a título definitivo da totalidade (ou de parte) de um património, que poderão englobar quer a cedência de elementos corpóreos quer de incorpóreos, recorrendo, para estes, à aplicação, em simultâneo, do disposto no n.º 5, do artigo 4.º, o qual manda aplicar, "*em idênticas condições*", às prestações de serviços o disposto naquele artigo, na medida em que a cedência de direitos consubstancia uma prestação de serviços, nos termos do Código do IVA, por força do conceito de "*transmissão de bens*" prevista no n.º 1, do artigo 3.º do CIVA e do carácter residual do conceito de prestação de serviços previsto no artigo 4.º.

18. As disposições do n.º 4, do artigo 3.º e n.º 5, do artigo 4.º supra identificadas consagram, deste modo, um regime excecional dentro da mecânica do imposto sobre o valor acrescentado, consubstanciando medidas de simplificação, cujo objetivo é não criar obstáculos à transmissão de realidades empresariais no seu todo ou, pelo menos, dos seus elementos destacáveis como unidades independentes.

19. A existência desta norma tem como fundamento, quer a continuidade do exercício da atividade transferida, quer a irrelevância que a tributação dessa transmissão teria ao nível da economia do imposto, isto é, sendo o adquirente um "sucessor" do transmitente o imposto que viesse a ser liquidado conferiria ao primeiro, nos termos do artigo 19.º e seguintes do CIVA, direito à dedução, sendo o resultado equivalente ao que se consegue com esta norma de exclusão de tributação.

20. No entanto, apenas está em condições de beneficiar da não sujeição a imposto a transmissão de um todo, ou parte de um todo, que constitua de per si uma atividade de negócio autónoma e independente, que reúna os elementos indispensáveis ao desenvolvimento dessa atividade por parte do adquirente, sendo assim possível, numa ótica de continuidade, manter e desenvolver a atividade subjacente à unidade alienada.

21. Por outro lado, o n.º 5, do mesmo artigo 3.º do CIVA introduz uma condição a observar, para que se possa aplicar o n.º 4, que é a de que "*a administração fiscal adopta as medidas regulamentares adequadas, nomeadamente a limitação do direito à dedução, quando o adquirente não seja um sujeito passivo que pratique exclusivamente operações tributadas*". Neste sentido, o Ofício-Circulado nº 134850/1989 (consultável no portal das Finanças), determina que o disposto no n.º 4, do artigo 3.º do CIVA, não se aplica quando o adquirente é um sujeito passivo isento ou abrangido por um

regime de isenção, uma vez que, nestes casos, não pratica operações tributadas a jusante.

22. Neste contexto e tendo presente a letra da lei, considera-se que uma operação é enquadrável no âmbito da citada norma de delimitação negativa da incidência do imposto, se se verificarem, cumulativamente, os seguintes pressupostos:

i. Existência de uma cessão a título definitivo;

ii. O objeto da transmissão consistir num conjunto de ativos suscetíveis de permitir o prosseguimento de uma atividade económica independente; e

iii. O adquirente ser ou vir a ser sujeito passivo de imposto de entre os referidos na alínea a), do n.º 1, do artigo 2.º do CIVA, que tenha a intenção de explorar o estabelecimento ou parte de património e não simplesmente liquidar a atividade ou vender os stocks, conforme resulta da parte final do ponto 1) da Parte Decisória do citado acórdão Zita Modes.

23. No caso em análise e de acordo com a informação prestada no processo constata-se que o Requerente pretende alienar o referido imóvel e que este constituirá um ramo de atividade independente para o adquirente do mesmo.

24. Neste contexto, e no sentido do entendimento proposto pelo Requerente, verificando-se que o património transmitido (imóvel) é suscetível de constituir um ramo de atividade autónomo e, caso o adquirente seja um sujeito passivo de imposto dos referidos na alínea a), do n.º 1, do artigo 2.º do CIVA, que pratique operações tributadas, a operação conforme foi descrita é enquadrável no regime de exclusão preconizado no n.º 4, do artigo 3.º e no n.º 5, do artigo 4.º, ambos do CIVA.

25. Sendo a operação em referência enquadrada nas citadas disposições legais, não há lugar à regularização de imposto prevista no n.º 5, do artigo 24.º do CIVA, uma vez que, conforme acima referido esta norma tem como fundamento, quer a continuidade do exercício da atividade transferida, quer a irrelevância que a tributação dessa transmissão teria ao nível da economia do imposto.

26. Nestas circunstâncias, uma vez que a operação não está sujeita a IVA (fora do campo de incidência do imposto), não existe a obrigação de emitir a fatura, no entanto, caso a mesma seja emitida, deve mencionar o motivo justificativo da não aplicação do imposto, conforme alínea e), do n.º 5, do artigo 36.º do CIVA, que é "transmissão ao abrigo do n.º 4 do artigo 3.º e do n.º 5 do artigo 4.º, ambos do CIVA".

27. Da mesma forma, não estando sujeita a IVA, não deve ser declarada a transmissão na declaração periódica de IVA. No entanto, alerta-se que, em conformidade com as instruções, da declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal, Anexo L, as transmissões de bens, fora do campo do imposto, previstas no n.º 4 do artigo 3.º e 4.º do CIVA, devem inscrever-se no quadro 09 - campo L61.

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

28. Por outro lado, de harmonia com o disposto na alínea 30), do artigo 9.º do CIVA, são isentas de IVA as operações sujeitas a IMT.

29. A isenção acima referida, tal como todas as outras previstas no artigo 9.º, constitui uma isenção incompleta, já que, por não se encontrar prevista no artigo 20.º do CIVA, não permite o direito à dedução do IVA suportado a montante nos diversos "inputs" necessários à sua realização.

30. No entanto, embora aquelas disposições legais prevejam a isenção do IVA na locação e na transmissão de bens imóveis, é possível renunciar nos termos e condições previstas nos n.ºs 4 a 6 do artigo 12.º do CIVA.

31. 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" (Regime da Renúncia doravante), cuja aplicação foi objeto de esclarecimento através do Ofício-Circulado n.º 30099, de 09/02/2007, da Direção de Serviços do IVA, que encontra-se disponível no portal das finanças, no endereço eletrónico: www.portaldasfinancas.gov.pt.

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

- i. 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;
- ii. O imóvel esteja inscrito na matriz em nome do seu proprietário, ou tenha sido pedida a respetiva inscrição, e não se destine a habitação;
- iii. 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;
- iv. O imóvel seja afeto a atividades que confirmam direito à dedução do IVA suportado nas aquisições;
- v. 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.

33. 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)].

34. 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.

35. 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).

36. 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.

37. 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.

38. No caso específico de transmissão de imóvel com renúncia, cabe ao respetivo adquirente proceder à liquidação do imposto devido por essa operação, aplicando-se a regra de inversão do sujeito passivo (cf. n.º 1 do artigo 11.º do Regime da Renúncia), devendo evidenciar separadamente, na sua contabilidade, o IVA liquidado pela aquisição do imóvel em que ocorreu a renúncia à isenção (cf. n.º 4 do artigo 11.º).

39. Por sua vez, o artigo 3.º do Regime da Renúncia, vem condicionar o seu exercício, no caso do transmitente e adquirente do bem imóvel (ambos sujeitos passivos do imposto), às seguintes condições:

i. A prática, por ambos, de operações que confirmam direito à dedução ou, no caso de sujeito passivos mistos, quando o conjunto das operações que conferem direito à dedução seja superior a 80% do total do volume de negócios [al. a), do n.º 1];

ii. Não estejam abrangidos pelo regime especial dos pequenos retalhistas constante dos artigos 60.º e seguintes do Código do IVA [al. b), do n.º 1];

iii. Disponham de contabilidade organizada nos termos dos Códigos do IRS ou do IRC [al. c), do n.º 1].

40. No que respeita à posterior venda de um imóvel que foi na anterior transmissão tributado, pelo facto de ter sido exercida a opção pela tributação em conformidade com o estabelecido no Regime da Renúncia, questão que também se pode colocar no caso em análise, desde que, estejam novamente reunidos os condicionalismos previstos para obter nova renúncia e, estando ainda a decorrer o prazo de regularização previsto no n.º 2, do artigo 24.º do CIVA (20 anos), o transmitente, conforme já referido no ponto 33 iii), pode renunciar à isenção, nos termos da alínea c), do n.º 2 do artigo 2.º do Regime da Renúncia (de facto uma das condições para se verificar a renúncia é que o imóvel tenha sido de renúncia anterior).

41. Inversamente, se a nova transmissão for efetuada fora da Renúncia, ou seja, isenta nos termos da alínea 30), do artigo 9.º do CIVA, a dedução do IVA suportado, por força do Regime da Renúncia à isenção do IVA, origina as demais regularizações nos termos do n.º 3 do artigo 24.º do CIVA, que alude ao cálculo das regularizações anuais das deduções efetuadas relativamente a bens de ativo imobilizado, bem como aos n.º 5 e 8 do referido artigo 24.º do CIVA.

42. E neste pressuposto, recorrendo novamente ao caso em análise, dado que o imóvel foi adquirido em 2009, o período de regularização (20 anos) termina em 2028, e não em 2029 como refere o Requerente. Dessa forma, por exemplo, se o imóvel for vendido no ano de 2019, faltam 10 anos para terminar esse período de regularização (2019 e 2028, incluídos).

43. Assim sintetizando, só é permitido aplicar o Regime da Renúncia à isenção do IVA em uma transmissão subsequente a uma operação efetuada também com renúncia à isenção se estiver a decorrer o prazo de regularização de 20 anos, conforme previsto na alínea c), do n.º 2, do artigo 2.º do Regime da Renúncia, não existindo nesta situação regularizações a efetuar. Pelo contrário, se a transmissão for isenta nos termos da alínea 30), do artigo 9.º do CIVA terão de ser efetuadas as devidas regularizações do período ainda não decorrido (período que falta para os 20 anos), em conformidade com o disposto no n.º 5, do artigo 24.º do CIVA.

44. De referir ainda que, quando a subsequente transmissão tem enquadramento na alínea c), do n.º 2, do artigo 2.º do Regime da Renúncia, também esta operação, no que respeita à dedução do IVA suportado, por força desta última nova renúncia à isenção, origina, nos termos gerais, e quando for caso disso, as demais regularizações a que se referem os artigos 24.º a 26.º do CIVA, correspondente ao período de regularização de 20 anos definido no n.º 2, do artigo 24.º do CIVA e que se inicia no momento da celebração do novo contrato de venda ou de locação do imóvel.

III - CONCLUSÃO

45. Na sequência das considerações antecedentes, no pressuposto da alienação do imóvel ser suscetível de constituir um ramo de atividade autónomo (atividade turística) e, caso o adquirente seja um sujeito passivo de imposto dos referidos na alínea a), do n.º 1, do artigo 2.º do Código do IVA, que pratique operações tributadas, a operação conforme foi descrita pelo Requerente é enquadrável no regime de exclusão preconizado no n.º 4, do artigo 3.º e no n.º 5, do artigo 4.º, ambos do CIVA, não existindo regularizações de imposto a realizar.

46. Nesta situação, sendo a operação não sujeita a IVA (fora do campo de incidência do imposto), não existe a obrigação de emitir a fatura, no entanto, caso a mesma seja emitida, deve mencionar o motivo justificativo da não aplicação do imposto, conforme previsto na alínea e), do n.º 5, do artigo 36.º do CIVA, que é "*transmissão ao abrigo do n.º 4 do artigo 3.º e do n.º 5 do artigo 4.º, ambos do CIVA*".

47. Não obstante, se a transmissão do imóvel for efetuada nos termos do n.º 4, do artigo 3.º e no n.º 5, do artigo 4.º, ambos do CIVA, ou seja, se o que

estiver em causa for apenas simples transmissão de um imóvel, compete ao Requerente fazer o seguinte enquadramento:

- i. Caso a transmissão seja efetuada com nova renúncia à isenção nos termos estabelecidos na alínea c), do n.º 2, do artigo 2.º do Regime da Renúncia, não existem regularizações a efetuar nos termos do artigo 24.º do CIVA;
- ii. Se pelo contrário, a transmissão for efetuada fora da Renúncia, sendo uma operação isenta nos termos da alínea 30), do artigo 9.º do CIVA, terá de proceder à regularização, de uma só vez, do período ainda não decorrido (período que falta para os 20 anos), em conformidade com o disposto no n.º 5, do artigo 24.º do CIVA.