

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Artigo 9.º

Assunto: Obrigação de fatura – Transmissão de imóveis - Adiantamentos

Processo: n.º **20501**, por despacho de 12-10-2022, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: **I - QUESTÃO COLOCADA**

1. A Requerente está a iniciar a construção de um edifício (apartamentos, lojas e lugares de garagens), com duração prevista de 18 meses, em terreno que já tinha adquirido em 2018, contabilizado em inventários, para comercialização.

2. A construção do imóvel está a ser executada por empresas subcontratadas, que fornecem mão de obra e materiais, e também pela aquisição direta de alguns materiais e equipamentos.

3. Algumas das frações já foram vendidas, tendo a Requerente recebido o "sinal / adjudicação" dos compradores, com contratos promessa de compra e venda sem escritura pública ou documento particular autenticado.

4. Ao que solicita "parecer de informação vinculativo relativamente à obrigatoriedade de emissão de fatura aquando do recebimento a título de adiantamento de clientes ("sinal/adjudicação")".

II - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

5. A Requerente exerce as atividades correspondentes aos Códigos de Atividade Económica (CAE): "68100 - COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS" (Principal); "41200 - CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIOS (RESIDENCIAIS E NÃO RESIDENCIAIS)" (Secundário 1); "71110 - ACTIVIDADES DE ARQUITECTURA" (Secundário 2); "71120 - ACTIVIDADES DE ENGENHARIA E TÉCNICAS AFINS" (Secundário 3) e "41100 - PROMOÇÃO IMOBILIÁRIA (DESENVOLVIMENTO PROJECTOS EDIFÍCIOS)" (Secundário 4).

6. Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade trimestral, registada como sujeito passivo misto, utilizando, nos termos do artigo 23.º do CIVA, o método da afetação real de todos os bens.

III - ANÁLISE DA QUESTÃO

7. O pedido efetuado pela requerente prende-se objetivamente com a obrigação, em sede de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), de emissão de faturas aquando do recebimento de adiantamentos, referentes a futuras transmissões onerosas de imóveis, neste caso de frações de um edifício (de apartamentos, lojas e lugares de garagem) que se encontra em construção.

8. A Requerente, sendo um sujeito passivo misto, que utiliza, nos termos do artigo 23.º do CIVA, o método da afetação real de todos os bens, não refere como se irá operar a transmissão dos referidos imóveis, se nos termos da isenção prevista na alínea 30) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), ou se pretende vir a renunciar a esta isenção, possibilidade prevista no n.º 5 do artigo 12.º do CIVA.

9. Pelo que a presente informação terá em consideração estas duas possibilidades de enquadramento da operação.

Sobre a isenção da alínea 30) do artigo 9.º do CIVA e possibilidade de renúncia à isenção

10. A alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, estabelece que estão sujeitas a imposto "as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal", vindo, por sua vez, os artigos 3.º e 4.º do Código, respetivamente, explicitar os conceitos de "transmissão de bens" e de "prestação de serviços" para efeitos deste imposto.

11. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, "são consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens".

12. No entanto, o CIVA prevê algumas derrogações ao princípio geral de tributação, nomeadamente, a prevista na alínea 30) no artigo 9.º do CIVA, que determina a isenção do imposto para "as operações sujeitas a imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis".

13. Embora a referida disposição legal preveja a isenção do IVA na transmissão de bens imóveis, o n.º 5 do artigo 12.º do mesmo código, permite que os sujeitos passivos que procedam à transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos ou frações autónomas destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução, possam, de acordo com o n.º 6 da mesma norma, renunciar à isenção, nos termos e condições estabelecidos no "Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis" (Regime da renúncia), aprovado através do Decreto-lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, tendo sido, sobre esta matéria, divulgadas instruções através do Ofício-circulado n.º 30099, de 2007/02/09, da Direção de Serviços do IVA.

14. De notar que, nos termos daquele regime, a renúncia é efetuada caso a caso, através do pedido de certificado de renúncia nos termos estabelecidos, pelo que a comunicação efetuada na Declaração de Registo ou na Declaração de Alterações significa apenas, que o sujeito passivo pretende efetuar tais renúncias à isenção, não se alterando o seu enquadramento.

15. 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; e
- 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.

16. Verificadas as condições do parágrafo anterior, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do Regime, 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)]; ou
- 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)].

17. Caso ocorram contratos realizados em simultâneo (v.g. aquisição seguida de uma locação), a inscrição do imóvel na matriz em nome do seu proprietário (ou o respetivo pedido de inscrição) só tem de verificar-se em relação ao sujeito passivo que realiza a transmissão do imóvel no primeiro dos contratos, sem prejuízo da renúncia só poder verificar-se quando estiver confirmada a titularidade de propriedade relativamente ao locador no segundo contrato (cf. n.º 3 do referido artigo 2.º).

18. O artigo 3.º do Regime da renúncia, ao estabelecer as condições subjetivas para a renúncia à isenção, obriga, desde logo, a que os intervenientes na transmissão ou locação, sejam ambos sujeitos passivos, dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução ou, no caso de sujeitos passivos mistos, que o conjunto das operações que conferem direito à dedução seja superior a 80% do total do volume de negócios (cf. alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º).

19. Refira-se que a referida percentagem de 80% é determinada nos termos dos n.ºs 4, 5, 7 e 8 do artigo 23.º do CIVA, com base nas operações do ano anterior, independentemente do critério utilizado pelo sujeito passivo no exercício do seu direito à dedução (cf. n.º 2 do artigo 3.º).

20. No entanto, prevê-se uma exceção no n.º 3 do mesmo artigo 3.º, onde se determina que "não obstante o disposto na alínea a) do n.º 1, podem renunciar à isenção, ainda 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".

21. Com efeito, nas situações em que o conjunto das operações do sujeito passivo que conferem direito à dedução é inferior 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. Da norma não resulta qualquer exigência no que se refere à atividade principal dos sujeitos passivos, nomeadamente, que esta se consubstancie numa das atividades enumeradas na norma em referência, mas, tão somente, que as desenvolvam com habitualidade.

22. Conforme já esclarecido, supra, a renúncia efetua-se imóvel/fração autónoma a imóvel/fração autónoma.

23. De acordo com o n.º 1 do artigo 9.º do Regime da renúncia, a dedução do imposto relativo a cada imóvel (prédio urbano ou fração autónoma deste) efetua-se segundo o método de afetação real de todos os bens e serviços utilizados, de harmonia com o n.º 2 do artigo 23.º do CIVA.

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. 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).

Caso a transmissão do imóvel seja isenta nos termos da alínea 30) do artigo 9.º do CIVA

29. Como atrás se referiu, a transmissão de imóveis que a Requerente refere é passível de enquadramento na isenção prevista na alínea 30) do artigo 9.º, nos termos da qual, estão isentas de imposto "as operações sujeitas a imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis".

30. A alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, determina a obrigação de emissão de fatura para todas as transmissões de bens ou prestações de serviços, incluindo os pagamentos antecipados, independentemente da qualidade do adquirente ou do destinatário dos mesmos, ainda que estes não a solicitem.

31. Assim, os sujeitos passivos estão obrigados a emitir uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, incluindo as efetuadas a adquirentes não sujeitos passivos.

32. Face ao exposto, no âmbito da sua atividade, quando a Requerente procede à transmissão de imóveis, isenta nos termos da alínea 30) do artigo 9.º do CIVA, e bem assim quando recebe os respetivos pagamentos antecipados de clientes ("sinal/adjudicação"), tem que emitir a devida fatura.

Caso a transmissão do imóvel seja sujeita a imposto, por renúncia à isenção

33. Caso se verifique a renúncia à isenção prevista na alínea 30) do artigo 9.º do CIVA, por aplicação do n.º 5 do artigo 12.º do CIVA (sem prejuízo das demais condições previstas no Regime da renúncia), há que considerar o disposto no artigo 11.º do referido Regime, o qual abaixo se transcreve.

"1 - As faturas ou documentos equivalentes emitidos por sujeitos passivos transmitentes de bens imóveis, quando ocorra a renúncia à isenção, devem conter a expressão «IVA devido pelo adquirente», quando este seja um sujeito passivo dos mencionados no n.º 2 do artigo 6.º do presente regime.

2 - Nas transmissões de imóveis com sujeição a IVA, a escritura substitui a fatura exigida para efeitos deste imposto, desde que dela constem, à exceção da numeração, as indicações referidas no artigo 35.º do Código do IVA e a menção referida no número anterior.

3 - Para efeitos do cumprimento do disposto no artigo 44.º do Código do IVA, os sujeitos passivos transmitentes ou locadores de bens imóveis devem na sua contabilidade registar separadamente os proveitos e custos

relativos, respetivamente, aos imóveis a alienar ou a arrendar com sujeição a imposto.

4 - Os sujeitos passivos adquirentes de bens imóveis em relação aos quais tenha havido renúncia à isenção na respetiva transmissão, estão obrigados, para efeitos da alínea c) do n.º 2 do artigo 44.º do Código do IVA, a evidenciar separadamente na sua contabilidade o valor do imposto liquidado pela aquisição desses imóveis."

34. Refira-se que o aqui citado artigo 35.º do CIVA, se refere ao atual artigo 36.º do mesmo Código, devido a renumeração entretanto ocorrida.

35. Nestes termos, caso se verifique a renúncia à isenção aquando da transmissão de imóveis por parte da Requerente, e se esta for efetuada por meio de escritura, não existe a obrigatoriedade de emissão de fatura, por força do n.º 2 do artigo 11.º do Regime da renúncia, desde que na escritura constem todos os elementos referidos no artigo 36.º do CIVA (com exceção da numeração), e ainda a menção "IVA devido pelo adquirente".

36. Em relação aos adiantamentos que tenham lugar, uma vez que os mesmos têm lugar em momento anterior à escritura, a Requerente deve emitir as correspondentes faturas.