

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Artigo/Verba:	Art.2º - Incidência subjectiva.
Assunto:	Construção, locação e transmissão de imóvel
Processo:	25233, com despacho de 2023-12-29, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
Conteúdo:	I - QUESTÕES COLOCADAS

1. A Requerente no âmbito da sua atividade de "compra e venda de imóveis, urbanização de terrenos e construção, arrendamento de imóveis próprios e outras atividades", pretende "construir um armazém mais estacionamento para afetar ao arrendamento de 20 anos, com as seguintes condições:

- Valor anual de arrendamento no primeiro ano é de X, do segundo é de X e de X no terceiro e seguintes;
- Área de armazém/loja é aproximadamente de X m² e X lugares de estacionamento;
- A atividade da arrendatária é comércio e retalho de produtos não alimentares e alimentares;
- Prazo de arrendamento mínimo de 5 anos, renovável por 4* 5 anos, até ao prazo de 20 anos;
- O orçamento previsível de tal construção é de cerca de X" acrescido de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

2. Indica a Requerente que se encontra enquadrada no regime de IVA "normal trimestral misto com método de dedução por afetação real, ou seja, na atividade imobiliária é isenta e não sujeita a IVA (não deduz nem liquida nas rendas e vendas imobiliárias) e na atividade de agricultura geral (com expressão reduzida ou sem relevância) deduzirá e liquidará, se e quando houver destas transações".

3. Neste seguimento, vem a Requerente questionar a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT):

"- A Requerente pode solicitar a renúncia à isenção do IVA na construção deste edifício?

- Essa renúncia só se aplica ao imóvel em causa ou afetará toda a atividade da empresa?

- Qual a data (início da construção ou final) para efetuar o pedido de renúncia de isenção?

- As faturas referentes à construção do imóvel têm de ser com IVA incluído ou com IVA autoliquidado?

- Como recuperar posteriormente o IVA suportado na construção do edifício? Recupera-se na totalidade após a construção ou com o início do arrendamento?

- Qual o prazo mínimo em que esta loja tem que estar afeta ao arrendamento com a renúncia solicitada?

- Findo o prazo dos 20 anos o imóvel continua ou não condicionado ao regime do IVA, tanto na venda como em futuros arrendamentos (considerando que a atividade da empresa é imobiliária)?

- Finalmente, podemos vender este imóvel em qualquer altura se surgir um interessado? Se sim, em que condições o podemos fazer?"

II - ELEMENTOS FACTUAIS

4. A Requerente exerce a atividade correspondente ao Código de Atividade Económica (CAE) "68100 - COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS", assim como, as correspondentes aos CAE secundários "001111 - CEREALICULTURA (EXCEPTO ARROZ)", "043992 - OUTRAS ACTIVIDADES ESPECIALIZADAS CONSTRUÇÃO DIVERSAS, N.E.", "043120 - PREPARAÇÃO DOS LOCAIS DE CONSTRUÇÃO", "041200 - CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIOS (RESIDENCIAIS E NÃO RESIDENCIAIS)" e "068200 - ARRENDAMENTO DE BENS IMOBILIÁRIOS". Em sede de IVA, encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade trimestral, registada como praticando operações de carácter misto com afetação real de parte dos bens, com Pro Rata para dedução do IVA de 5%.

III - ANÁLISE DAS QUESTÕES

III - 1. Questão prévia

5. Não sendo facultada a identificação de todos os intervenientes e verificando-se, no que diz respeito à operação de locação sub judice, que os elementos disponibilizados não permitem afirmar com certeza que a mesma beneficia da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), a presente informação será elaborada no pressuposto que a isenção é aplicável e que o arrendatário configura um sujeito passivo para efeitos do IVA com direito à dedução do imposto.

III - 2. Enquadramento

6. Estabelece a alínea 29) do artigo 9.º do CIVA que a locação de bens imóveis se encontra isenta.

7. De acordo com o n.º 4 do artigo 12.º do CIVA, podem renunciar à isenção, os sujeitos passivos que procedam à locação de prédios urbanos ou frações autónomas destes, a outros sujeitos passivos, desde que, os imóveis sejam, total ou predominantemente, utilizados em atividades que conferem direito à dedução.

8. O Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, estabelece o Regime de Renúncia à Isenção de IVA nas Operações relativas a Bens Imóveis, que regula os termos e condições para a renúncia à isenção do IVA das transmissões de bens e prestações de serviços que se encontram abrangidos pelas alíneas 29) e 30) do artigo 9.º do CIVA, prevista nos n.ºs 4 a 6 do artigo 12.º do mesmo Código.

9. Estabelece o n.º 1 do artigo 2.º do referido Decreto-Lei, como condições objetivas para se isentarem as operações relativas a bens imóveis que:

- "a) O imóvel se trate de um prédio urbano ou de uma fracção 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 respectiva inscrição, e não se destine a habitação;
- c) O contrato tenha por objecto a transmissão do direito de propriedade do imóvel ou a sua locação e diga respeito à totalidade do bem imóvel;
- d) O imóvel seja afecto a actividades que confirmam 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".

10. Neste seguimento, após verificadas as condições do ponto anterior, e de acordo com o n.º 2 do artigo 2.º do referido diploma, só é permitida a renúncia à isenção quando o imóvel se enquadra 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 em 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 em parte, do IVA suportado nessas obras;

c) 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".

11. Deve igualmente verificar-se o cumprimento das condições subjetivas de renúncia à isenção, referidas no n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, quando o locador e o locatário sejam sujeitos passivos dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, e, conforme se enuncia:

"a) Pratiquem operações que confirmam 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."

12. A percentagem referida na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, é calculada nos termos dos n.ºs 4, 5, 7 e 8 do artigo 23.º do CIVA.

13. Caso o conjunto das operações que conferem direito à dedução seja inferior a 80% do volume de negócios, de acordo com o n.º 3 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, pode o sujeito passivo renunciar à isenção, desde que, a atividade exercida tenha por objeto, com carácter de habitualidade, a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou para locação.

14. Quanto às formalidades para a renúncia à isenção, estabelece o n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, que deve ser dirigido à Direção-Geral dos Impostos, por via eletrónica, o pedido de emissão de certificado para efeitos de renúncia, contendo os seguintes elementos:

"a) O nome ou designação social do sujeito passivo transmitente ou locador e do sujeito passivo adquirente ou locatário do imóvel, bem como os respectivos números de identificação fiscal;

b) A identificação do imóvel;

c) Se se trata de uma operação de transmissão do direito de propriedade do imóvel ou de uma operação de locação do mesmo;

d) A atividade a exercer no imóvel;

e) O valor da venda do imóvel ou o valor mensal da renda;

f) A declaração de que se encontram reunidas todas as condições para a renúncia à isenção, previstas no Código do IVA e no presente regime".

15. Enunciando o n.º 5 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, que o referido certificado tem validade de 6 meses.

16. De acordo com o n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, a renúncia à isenção só produz efeitos a partir do momento em que é firmado o contrato de locação do imóvel, desde que, o sujeito passivo locador tenha em sua posse o certificado válido e se mantenham as condições para renunciar à isenção (objetivas, subjetivas e formais), que são da sua responsabilidade. Inferindo-se assim que, o certificado de renúncia, respeita a uma operação concreta, não apresentando efeitos retroativos nem podendo ser aplicado no âmbito da atividade a diversas operações.

17. Conforme decorre do n.º 2 do referido artigo, "deixando de se verificar as condições de renúncia à isenção antes da celebração do contrato referido no número anterior, ou tendo decorrido o prazo de validade do certificado de renúncia sem que tal contrato haja sido celebrado, deve o sujeito passivo que solicitou a emissão do mesmo comunicar, por via electrónica, esse facto à administração tributária".

18. No que alude à inversão do sujeito passivo, conforme a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA são considerados sujeitos passivos de imposto: "As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada".

19. A referida regra de inversão do sujeito passivo aplica-se quando, cumulativamente, se verificarem as seguintes condições:

- Se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil (englobando todo o conjunto de atos necessários à concretização de uma obra, independentemente do fornecedor ser ou não obrigado a possuir alvará ou título de registo nos termos da Lei n.º 41/2015, de 3 de junho, que estabelece o regime jurídico aplicável ao exercício da atividade da construção);
- O adquirente ser sujeito passivo de IVA, em território nacional e aqui pratique operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA.

20. Quando determinada operação reúna cumulativamente as condições e requisitos referidos nos pontos anteriores da presente informação, é obrigatório observar o disposto alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA (inversão do sujeito passivo), cabendo ao adquirente a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido, devendo a fatura emitida pelo fornecedor dos bens e/ou prestador do(s) serviço(s), nos termos do n.º 13 do artigo 36.º do CIVA, conter a expressão IVA-autoliquidação.

21. Assim, verificando-se que a Requerente configura um sujeito passivo misto, ou seja, com direito à dedução parcial, devem as faturas relativas à aquisição de serviços de construção civil ser-lhe emitidas com a referência "IVA - Autoliquidação".

22. As questões relativas ao direito à dedução, de acordo com os n.ºs 6 e 7 do artigo 12.º do CIVA, encontram-se estabelecidas nos artigos 19.º e seguintes do mesmo Diploma.

23. Importa desde logo referir que, estando o imóvel em questão afeto a um setor de atividade isento, o exercício do direito à dedução do imposto incorrido no mesmo só é possível, por força do disposto no n.º 1 do artigo 20.º do CIVA e, de acordo com o n.º 2 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, na Declaração Periódica (DP) do período ou de período posterior àquele em que, nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do Diploma, tem lugar a renúncia à isenção.

24. No que concerne à posterior alienação do imóvel, pressupondo a tributação da operação (pelo facto de ter procedido à renúncia à isenção), encontrando-se ainda vigente o prazo previsto no n.º 2 do artigo 24.º do CIVA, e mantendo-se o cumprimento das condições (objetivas, subjetivas e formais), pode renunciar à isenção, de acordo com a alínea c) do n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro.

25. Contudo, se a transmissão do imóvel for concretizada ao abrigo da isenção prevista na alínea 30) do artigo 9.º do CIVA, deve proceder às respetivas regularizações de acordo com os n.ºs 3, 5 e 8 do artigo 24.º do CIVA. Ou seja, fica obrigado a proceder à respetiva regularização, a favor do Estado, de uma só vez.

26. No que alude às questões relativas ao momento da concretização da alienação ou locação do imóvel, esclarece-se que estas são da responsabilidade da Requerente, encontrando-se na sua esfera de decisão, não competindo à AT inferir nesse âmbito.

IV - CONCLUSÕES

27. Face ao exposto, não tendo a Requerente indicado a identificação fiscal do locatário, cumpre esclarecer que, e sendo este um elemento essencial, para seja possível aplicar o Regime de Renúncia à Isenção de IVA nas Operações relativas a Bens Imóveis, deve o locatário ser sujeito passivo e utilizar o imóvel, total ou predominantemente, em atividades tributadas e que conferem direito à dedução, nos termos do n.º 4 do artigo 12.º do CIVA.

28. A renúncia à isenção é efetuada imóvel a imóvel e, só produz efeitos a partir do momento em que é firmado o contrato de locação daquele, desde que, o sujeito passivo locador tenha em sua posse o certificado válido e se mantenham as condições para renunciar à isenção (objetivas, subjetivas e formais), não produzindo efeitos relativamente à restante atividade do sujeito passivo.

29. Na aquisição de serviços de construção civil, a Requerente, deve proceder à autoliquidação do imposto, por configurar o sujeito passivo do imposto para os efeitos da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

30. O exercício do direito à dedução do imposto, incorrido na construção do imóvel, só é possível na DP do período ou de período posterior àquele em que tem lugar a renúncia à isenção.