

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 nas operações relativas a bens imóveis - artigo 12.º CIVA
- Processo: 26165, com despacho de 2024-05-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo:
1. A Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral, desde 2019.04.12, tendo iniciado a atividade em 2000.12.15. Está, ainda, registada como prosseguindo, a título principal, a atividade de "Compra e Venda de Bens Imobiliários" - CAE 68100, sendo um sujeito passivo que pratica simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem direito à dedução, utilizando como método de dedução a afetação real de todos os bens e serviços.
 2. A Requerente tem por objeto social "Investimentos urbanos, aquisição, venda e administração de imóveis", e esteve enquadrada no regime de isenção do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), com o CAE 68100 - "Compra e Venda de Bens Imobiliários".
 3. Em abril de 2019 alterou a atividade, acrescentando o CAE 55201 - "Alojamento Mobilado para Turistas", tendo, por esse facto, ficado no regime misto com afetação real de todos os bens. Desde essa alteração, passou a praticar operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem direito à dedução, e com a obrigação do envio de declarações periódicas de IVA.
 4. A Requerente teve em curso a construção de um imóvel em propriedade horizontal, com 3 frações autónomas:
 - Fração A, concluída, com alvará de utilização de 2022.10.31, e inscrita na matriz predial urbana - [...] - artigo [...] - Fração A;
 - Fração B, concluída, com alvará de utilização de 2023.10.18, e inscrita na matriz predial urbana - [...] - artigo [...] - Fração B;
 - Fração C, em fase de conclusão, e vai ser agora solicitada a licença de utilização.
 5. Na construção do referido imóvel, a Requerente não deduziu o IVA respeitante às aquisições de bens e serviços relacionados com a sua construção, mas tem registos separados na sua contabilidade desses gastos, o que permite quantificar o valor do IVA potencialmente dedutível respeitante a cada fração.
 6. Em termos de utilização, a fração A está arrendada, desde 2023.02.01, à entidade [...], SA, NIF [...], pela renda mensal de 9.000,00, entidade esta participada pela Requerente em 82%.
 7. A Requerente submeteu um pedido de renúncia à isenção da al. 29) do artigo 9.º do CIVA, em 2023.12.21, nos termos do n.º 4 do artigo 12.º do CIVA e do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, tendo obtido o respetivo certificado de renúncia à isenção para a fração A, porém, uma vez que o contrato de arrendamento já havia sido celebrado anteriormente, esse certificado, emitido pelo Serviço Local de Finanças de Viseu, não produziu efeitos práticos, por força do n.º 1 do artigo 5.º do Regime de

Renúncia.

8. Nestes termos, as faturas correspondentes ao arrendamento forma sempre processadas com isenção de IVA nos termos da al. 29) do artigo 9.º do CIVA.

9. Pretende agora a Requerente alienar esta fração A à atual locatária, [...], SA, solicitando informação vinculativa sobre se, tratando-se da primeira transmissão após a construção, neste caso, depois do arrendamento, é permitida a renúncia à isenção da al. 30) do artigo 9.º do CIVA, nos termos do n.º 5 do artigo 12.º, conjugado com o Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro.

10. Refere a Requerente que o artigo 2.º do Regime da Renúncia impõe como condição objetiva que esteja em causa a primeira transmissão ou locação do imóvel ocorrida após a construção.

11. Ora, nestes termos questiona se esse "ou" é uma disjunção inclusiva ou exclusiva, isto é:

- Se se pode aplicar a renúncia à 1ª locação do imóvel e também à 1ª transmissão desse mesmo imóvel, ou seja, verificando a 1ª locação não invalida a renúncia à 1ª transmissão, ou;
- Se, aplicando a renúncia à 1ª locação, já não se pode renunciar à isenção na 1ª transmissão.

12. Neste sentido, o presente pedido visa obter a concordância da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) relativamente à possibilidade de a Requerente proceder à renúncia à isenção do IVA na primeira transmissão da fração A do referido imóvel.

Enquadramento em sede de IVA:

13. De harmonia com o disposto na alínea 30) do artigo 9.º do CIVA, são isentas de IVA as operações sujeitas a IMT. 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.

14. 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.

15. 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.

16. 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.

17. 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)].

18. 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.

19. 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).

20. 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.

21. 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.

22. 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).

23. 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].

24. No caso concreto, a Requerente celebrou um contrato de arrendamento para a fração em causa, tendo solicitado um certificado de renúncia à isenção que não produziu efeitos práticos face ao disposto no n.º 1 do artigo 5.º do Regime de Renúncia.

25. Ora, conforme já referido supra, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º, a renúncia à isenção só é permitida quando 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.

26. Assim, não tendo um certificado de renúncia à isenção válido aquando da celebração do contrato de arrendamento, na transmissão subsequente já não poderá solicitar esse mesmo certificado, a não ser que, conforme também já explicitado, estivéssemos perante uma transmissão subsequente a uma operação efetuada com renúncia à isenção (estando a decorrer o prazo de regularização do IVA suportado previsto no n.º 2 do artigo 24.º do CIVA), o que não é o caso.

27. Nestes termos, e em conclusão, independentemente do cumprimento dos restantes requisitos (objetivos e subjetivos) a transmissão em causa não poderá beneficiar da renúncia à isenção.

28. Quanto à segunda questão, colocada em termos hipotéticos, a sua resposta encontra-se prejudicada, uma vez que ambas as hipóteses partem do pressuposto de que a locação foi celebrada com renúncia, o que não se verificou no caso concreto.