

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Art. 3.º, n.º 3 do D.L. n.º 21/2007 - carácter de habitualidade
- Processo: 26225, com despacho de 2024-06-12, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Descrição do pedido:
1. A Requerente começa por referir que foi constituída em 2016 e tem «como objeto social: "Compra e venda de bens imobiliários. Gestão de imóveis. Arrendamento de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim. Atividade de promoção imobiliária. Gestão, administração e exploração de bens imóveis, próprios e de terceiros."», tendo em 2016 adquirido um terreno, que contabilizou em inventários, não tendo, a partir daí, efetuado quaisquer compras ou vendas.
  2. Acrescenta que é sua intenção construir um edifício comercial nesse terreno, e efetuar o arrendamento do mesmo a um sujeito passivo enquadrado no regime normal trimestral e que as operações conferem direito a dedução.
  3. Menciona também a Requerente que finda a construção do edifício, pretende requerer a renúncia à isenção do IVA, nos termos do D.L. n.º 21/2007, de 29 de janeiro, assumindo que as condições objetivas previstas no artigo 2.º deste diploma virão a ser cumpridas, sendo que antes de efetuar o pedido de renúncia, irá proceder à entrega da Declaração de Alterações em conformidade com o previsto no artigo 12.º do mesmo diploma.
  4. No que toca às condições subjetivas previstas no artigo 3.º do mencionado D.L., ainda que as restantes condições estejam cumpridas, refere a Requerente que não atinge a percentagem prevista na alínea a) do n.º 1, considerando que estará enquadrada no n.º 3 atendendo ao seu objeto social.
  5. Desta forma, pretende «informação sobre o carácter de habitualidade previsto neste número. Entende-se por carácter de habitualidade a menção no objeto social à construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou locação? Nesse caso, e face ao objeto social da Idílico Pensar anteriormente transcrito, a sociedade cumpre este requisito?»
- II - Enquadramento em sede de IVA:
6. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), a Requerente assume a natureza jurídica de [], é um sujeito passivo de IVA, enquadrado como praticando apenas operações do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) desde 00/00/2016, e encontra-se registado pela atividade principal de «Compra e venda de bens imobiliários» - CAE 68100, e pelas atividades secundárias de «Turismo no espaço rural» - CAE 55202 e de «Outras culturas temporárias, n.e.» - CAE 01192.
  7. É, desde logo, de salientar que as atividades secundárias consubstanciam operações que conferem direito à dedução, pelo que, encontrando-se a Requerente apenas registada pela prática de operações que não conferem direito à dedução, está mal enquadrada,
  8. Por outro lado, também não se encontra registada pela atividade "Arrendamento de bens imobiliários" - CAE 68200, pelo que antes de começar a exercer esta atividade, deverá proceder à entrega de Declaração de Alterações, nos termos do artigo 32.º do CIVA, acrescentando esta atividade.
  9. Decorre do Sistema do Imposto Municipal sobre Imóveis que a Requerente é

proprietária do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo [] e do prédio rústico inscrito na matriz sob o artigo [], ambos da freguesia de [], concelho da [], e adquiridos em 00/00/2016 à mesma vendedora.

10. Aqui chegados, pretende a Requerente saber se, para efeitos de renúncia à isenção nas operações imobiliárias, nos termos do D.L. n.º 21/2007, se considera cumprido o requisito relativo ao carácter de habitualidade, previsto no artigo 3.º, n.º 3, quando consta do objeto social a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou locação.

11. Ora, desde logo, estão em causa as operações de locação e de transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos ou frações autónomas, pelo que cumpre, em primeiro lugar dar nota do seu enquadramento em sede de IVA.

12. Assim, começa por resultar dos termos conjugados dos artigos 1.º, n.º 1, alínea a), 3.º, n.º 1 e 4.º, n.º 1, todos do CIVA que estão sujeitas a imposto as transmissões de bens (transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade) e as prestações de serviços (operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens efetuadas em território nacional), efetuadas em território nacional por um sujeito passivo agindo como tal,

13. Sendo que, de acordo com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do mesmo código, são sujeitos passivos de imposto, entre outros, as pessoas coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades comerciais, industriais, agrícolas ou de prestação de serviços.

14. O que significa que quer a aquisição onerosa do direito de propriedade sobre imóveis, que constitui uma transmissão de bens, quer a locação de imóveis, que constitui uma prestação de serviços relacionada com imóveis [alínea h) do n.º 2 do artigo 31.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15/03], são relativas a imóveis localizados em território nacional, e realizadas entre sujeitos passivos com sede em Portugal, no exercício habitual da sua atividade, pelo que constituem operações sujeitas a IVA.

15. Todavia, do artigo 135.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28/11) decorre que:

«1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: ()

j) As entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, que não sejam as referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º; ()

l) A locação de bens imóveis.

2. Não beneficiam da isenção prevista na alínea l) do n.º 1 as seguintes operações:

a) As operações de alojamento, tal como definidas na legislação dos Estados-Membros, realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas, incluindo as locações de campos de férias ou de terrenos para campismo;

b) A locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;

c) A locação de equipamento e de maquinaria de instalação fixa;

d) A locação de cofres-fortes.

Os Estados-Membros podem prever outras exceções ao âmbito de aplicação da isenção prevista na alínea l) do n.º 1.»

16. A transposição para a Ordem Jurídica portuguesa destas normas encontra-se plasmada nas seguintes alíneas do artigo 9.º do CIVA:

«Estão isentas do imposto ():

29) A locação de bens imóveis. Esta isenção não abrange:

a) As prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo;

b) A locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo 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;

30) As operações sujeitas a imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis;»

17. Daqui decorre que a locação de imóveis, sem que esteja verificada alguma das exceções supra transcritas, está isenta de IVA, o mesmo acontecendo com a transmissão onerosa do direito de propriedade de imóveis, por estar sujeita a Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (artigo 1.º, n.º 1 do Código do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis).

18. Sendo que, regra geral, as isenções de imposto previstas neste artigo 9.º são isenções incompletas, ou seja, não conferem direito à dedução do IVA suportado a montante.

19. Porém, o artigo 137.º da Diretiva IVA preconiza que:

«1. Os Estados-Membros podem conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação das seguintes operações: ( )

b) As entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, que não sejam as referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º; ( )

d) A locação de bens imóveis.

2. Os Estados-Membros determinam as regras de exercício do direito de opção previsto no n.º 1.

Os Estados-Membros podem restringir o âmbito do referido direito.»

20. Tendo Portugal feito uso desta faculdade, começa por resultar do artigo 12.º, ns. 4, 5 e 6 do CIVA que os sujeitos passivos que procedam à locação ou à transmissão 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 às isenções previstas nas alíneas 29) e 30) do artigo 9.º, respetivamente, sendo que os termos e as condições para a renúncia à isenção se encontram regulados em legislação especial, ou seja, no já referido D.L. n.º 21/2007, de 29/01.

21. Este diploma aprovou em anexo o Regime de renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, sendo que, sobre a aplicabilidade deste regime, foram emitidas instruções administrativas que se encontram veiculadas no Ofício Circular n.º 30099, de 09/02/2007, da Área de Gestão Tributária - IVA [1].

22. Neste diploma encontram-se previstas as condições objetivas, subjetivas e formais que têm que estar obrigatoriamente cumpridas, sob pena da operação não poder ser efetuada com renúncia à isenção de IVA.

23. Desta forma, começa por determinar o artigo 2.º, n.º 1 do D.L. n.º 21/2007 que as condições objetivas de verificação cumulativa são as seguintes:

» o imóvel se trate de um prédio urbano ou de uma fração autónoma deste, ou ainda de um terreno para construção, no caso de transmissão [alínea a)],

» o imóvel esteja inscrito na matriz em nome do seu proprietário, ou tenha sido pedida a respetiva inscrição, e não se destine à habitação [alínea b)],

» o contrato tenha por objeto a transmissão do direito de propriedade ou a locação de um imóvel e diga respeito à totalidade deste [alínea c)],

» O imóvel seja afeto a atividades que confirmam direito à dedução do IVA suportado nas aquisições [alínea d)], e

» no caso da locação, o valor da renda anual seja igual ou superior a vinte e cinco avos do valor de aquisição ou construção do imóvel [alínea e)].

24. Se se verificarem estas condições, há ainda que se verificar uma das três condições previstas no n.º 2 do mesmo artigo 2.º, ou seja:

» estar 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 [alínea a)], ou,

» estar 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 [alínea b)], ou

» na 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 relativamente ao imposto suportado nas despesas de construção ou aquisição do imóvel [alínea c)].

25. Verificando-se as condições objetivas, ter-se-ão que verificar as condições subjetivas, que se encontram previstas no artigo 3.º e do qual decorre que a renúncia à isenção é permitida quando o transmitente ou locador e o adquirente ou locatário, consoante se trate de uma transmissão ou locação, sejam sujeitos passivos referidos artigo 2.º, n.º 1, alínea a) CIVA, desde que preencham as seguintes condições:

» pratiquem operações que confiram 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 [alínea a) do n.º 1], sendo, no entanto, que a percentagem das operações que conferem direito à dedução pode ser inferior a 80%, no caso de sujeitos passivos cuja atividade tenha por objeto, com carácter de habitualidade, a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou para locação (n.º 3);

» não estejam abrangidos pelo regime especial dos pequenos retalhistas constante dos artigos 60.º e seguintes do CIVA [alínea b) do n.º 1],

» disponham de contabilidade organizada nos termos do CIRS ou do CIRC [alínea c) do n.º 1].

26. Observadas as condições objetivas e subjetivas antes identificadas, o transmitente ou locador deve efetuar, via eletrónica, o pedido de emissão de certificado, do qual devem obrigatoriamente constar os seguintes elementos (artigo 4.º, n.º 1 do mesmo D.L.):

» o nome ou designação social do sujeito passivo transmitente ou locador e do sujeito passivo adquirente ou locatário do imóvel, bem como os respetivos números de identificação fiscal [alínea a)];

» a identificação do imóvel [alínea b)];

» se se trata de uma operação de transmissão do direito de propriedade do imóvel ou de uma operação de locação do mesmo [alínea c)];

» a atividade a exercer no imóvel [alínea d)];

» o valor da venda do imóvel ou o valor mensal da renda [alínea e)];

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

27. Seguir-se-ão os trâmites previstos nos ns. 2, 3 e 4 do mesmo artigo, sendo que, de acordo com o n.º 5, o certificado emitido é válido por seis meses e tem exclusivamente por efeito titular que os sujeitos passivos intervenientes na operação manifestaram à AT a intenção de renunciar à isenção do IVA nessa operação e que declararam estar reunidas as condições legalmente previstas para que a renúncia se efetivasse.

28. Esta renúncia à isenção é efetuada prédio urbano a prédio urbano, fração autónoma a fração autónoma, é efetuada em relação à totalidade do prédio ou fração, e só opera no momento em que é celebrado o contrato de transmissão ou locação do imóvel, desde que o sujeito passivo tenha em sua posse o certificado válido e continue a reunir as condições objetivas e subjetivas (artigo 5.º, n.º 1), devendo os sujeitos passivos intervenientes cumprir todas as obrigações previstas no CIVA e legislação complementar, designadamente de liquidação e entrega de imposto, declarativas e contabilísticas.

29. De mencionar que, como impõe o artigo 9.º do D.L. 21/2007, a dedução do IVA relativo a cada imóvel ou fração autónoma é efetuada obrigatoriamente segundo o método de afetação real de todos os bens e serviços utilizados (artigo 23.º, n.º 2 do CIVA), podendo a AT, mediante decisão fundamentada, fixar critérios diferentes no caso de considerar inadequados os critérios de imputação utilizados na afetação real.

30. Sendo ainda de chamar a atenção para as obrigações contabilísticas previstas no artigo 11.º do D.L..

31. Ora, aqui chegados, e cingindo-nos apenas à condição subjetiva em apreço, começa por impor a alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º, no caso, a Requerente, na qualidade de locador ou transmitente, tenha que praticar operações que confirmem 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, sendo esta percentagem calculada nos termos do artigo 23.º, ns. 4, 5, 7 e 8 do CIVA do IVA, com base no montante das operações realizadas no ano anterior, independentemente do critério que o sujeito passivo utilize para o exercício do direito à dedução,

32. Condição que a Requerente reconhece não cumprir.

33. Todavia, nos termos do n.º 3 daquele artigo 3.º, a percentagem das operações que conferem direito à dedução pode ser inferior a 80%, no caso de sujeitos passivos cuja atividade tenha por objeto, com carácter de habitualidade, a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou para locação, condição que a Requerente considera cumprir, por esta atividade constar do seu objeto social.

34. Porém, tal assim não é.

35. Efetivamente, tal como demos nota no ponto 6. desta Informação, a Requerente está registada como praticando apenas operações que não conferem direito à dedução, ou seja, operações isentas nos termos do artigo 9.º do CIVA, pelo que não encontra preenchido o requisito previsto na mencionada alínea a) no n.º 1 do artigo 3.º do D.L..

36. Por outro lado, e a considerar-se que a Requerente está registada em cadastro como praticando duas operações que conferem direito à dedução - atividades secundárias de «Turismo no espaço rural» «Outras culturas temporárias, n.e.», tendo que efetuar a correspondente alteração no cadastro, como referimos no ponto 7. desta Informação,

37. Temos que, como a própria Requerente reconhece, em 2016 adquiriu o terreno, não tendo, a partir daí, efetuado quaisquer compras ou vendas, o que significa que, desde há 8 anos, não exerce a atividade de construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou para locação,

38. Não sendo exercida esta atividade há 8 anos, por maioria de razão, não se pode falar em carácter de habitualidade do seu exercício.

39. Aliás, o próprio conceito de "habitualidade", segundo o dicionário "priberam", significa «carácter ou qualidade de habitual» [2], sendo que "habitual" significa «que se faz por hábito» ou «que se faz ou acontece com frequência» [3].

40. Assim, não se pode afirmar que uma atividade deste tipo, cujo exercício está suspenso há 8 anos, seja exercida com carácter de habitualidade, pelo que, a manter-se tal circunstância, a Requerente não preenche a condição subjetiva prevista no n.º 3 do artigo 3.º do D.L. n.º 21/2007,

41. O que significa que, ainda que se encontrem preenchidas as demais condições objetivas, subjetivas e formais impostas pelo D.L. n.º 21/2007, no caso em apreço, a Requerente não poderá renunciar à isenção.

III - Conclusões:

42. Face a todo o exposto, concluímos que:

42.1. as atividades secundárias consubstanciam operações que conferem direito à dedução, pelo que, encontrando-se a Requerente apenas registada pela prática de operações que não conferem direito à dedução, está mal enquadrada, ao que acresce que não se encontra registada pela atividade "Arrendamento de bens imobiliários" - CAE 68200, pelo que antes de começar a exercer esta atividade, deverá proceder à entrega de Declaração de Alterações, nos termos do artigo 32.º do CIVA;

42.2.1. a locação de imóveis e a transmissão do direito de propriedade sobre imóveis, em regra, consubstanciam operações isentas que não conferem direito à dedução

[artigo 9.º, alíneas 29) e 30) do CIVA, respetivamente], sendo que, com vista à renúncia à isenção, no caso, na transmissão de imóveis, os sujeitos passivos têm que preencher as condições objetivas, subjetivas e formais previstas no D.L. n.º 21/2007, de 29/01 e n.ºs. 4 e 5 do artigo 12.º do CIVA, designadamente, os imóveis estarem efetivamente afetos a uma atividade que confira direito à dedução;

42.2.2. a alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do D.L. n.º 21/2007, impõe que, no caso, o locador ou transmitente, tenha que praticar operações que confirmem 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, sendo que nos termos do n.º 3 daquele artigo 3.º, esta percentagem pode ser inferior no caso de sujeitos passivos cuja atividade tenha por objeto, com carácter de habitualidade, a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou para locação;

42.2.3. ora, a Requerente está registada como praticando apenas operações que não conferem direito à dedução, ou seja, operações isentas nos termos do artigo 9.º do CIVA, pelo que não encontra preenchido o requisito previsto na mencionada alínea a) no n.º 1 do artigo 3.º do D.L.;

42.2.4. a considerar-se que a Requerente está registada em cadastro como praticando duas operações que conferem direito à dedução - atividades secundárias de «Turismo no espaço rural» «Outras culturas temporárias, n.e.», tendo que efetuar a correspondente alteração no cadastro, como a própria Requerente reconhece, em 2016 adquiriu o terreno, não tendo, a partir daí, efetuado quaisquer compras ou vendas, o que significa que, desde há 8 anos, não exerce a atividade de construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou para locação;

42.2.5. assim, não se pode afirmar que uma atividade deste tipo, cujo exercício está suspenso há 8 anos, seja exercida com carácter de habitualidade, pelo que, a manter-se tal circunstância, a Requerente não preenche a condição subjetiva prevista no n.º 3 do artigo 3.º do D.L. n.º 21/2007, o que significa que, ainda que se encontrem preenchidas as demais condições objetivas, subjetivas e formais impostas pelo D.L. n.º 21/2007, no caso em apreço não poderá renunciar à isenção.

---

[1] Disponível no Portal das Finanças

[2] <https://dicionario.priberam.org/habitualidade>

[3] <https://dicionario.priberam.org/habitual>