

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.12º - Renúncia à isenção .

Assunto: CONTRATO PROMESSA DE LOCAÇÃO - RENÚNCIA À ISENÇÃO

Processo: 29826, com despacho de 2026-04-21, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - CARATERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

1. O sujeito passivo é uma sociedade unipessoal por quotas que exerce a atividade que tem por base o CAE Principal 068200- "ARRENDAMENTO E EXPLORAÇÃO DE BENS IMOBILIÁRIOS PRÓPRIOS OU EM LOCAÇÃO".

2. Para efeitos de IVA, constituiu-se como um sujeito passivo misto com afetação real de todos os bens, enquadrado no regime normal mensal do IVA, por opção, desde 2026-01-01.

II - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E PEDIDO

3. A Requerente é uma sociedade com sede e direção efetiva em território nacional, cujo objeto social consiste na compra, construção e administração de imóveis.

4. No âmbito da sua atividade, a Requerente encontra-se a promover a construção de um edifício, prevendo que o mesmo venha a ser arrendado por outra sociedade, a qual exercerá no imóvel, em exclusivo, a sua atividade económica de fabricação e comercialização de calçado especial e ortopédico, tributada em sede de IVA.

5. A Requerente pretende celebrar um contrato de arrendamento com a referida sociedade, exercendo previamente a opção pela renúncia à isenção do IVA aplicável à locação de bens imóveis, nos termos do artigo 12.º, n.º 4 do Código do IVA, conjugado com o Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro.

6. Contudo, encontra-se a ser equacionada a celebração prévia de um contrato-promessa de arrendamento, através do qual a promitente arrendatária poderá aceder ao imóvel, de forma condicionada, antes do início do contrato definitivo de arrendamento.

7. Nos termos da minuta junta pela Requerente, esse acesso antecipado:

- Dependerá de autorização prévia da Requerente;
- Não conferirá à promitente arrendatária o uso permanente ou exclusivo do imóvel;
- Não permitirá o livre e pleno acesso ao imóvel durante a vigência do contrato-promessa;
- Não implicará o pagamento de qualquer renda ou outra contrapartida financeira.

8. O acesso antecipado ao imóvel destina-se exclusivamente:

- À realização de algumas obras interiores de adaptação;
- À instalação de equipamentos adquiridos pela promitente arrendatária;

9. Segundo a Requerente, este acesso visa mitigar o período de paragem da produção decorrente da mudança de instalações da promitente arrendatária, permitindo que determinadas adaptações e instalações sejam realizadas antes do início do contrato definitivo de arrendamento, que apenas será celebrado alguns meses após a celebração do contrato-promessa.

10. A Requerente entende que o contrato-promessa em causa não reúne os elementos essenciais de um contrato de locação, designadamente por não prever a ocupação exclusiva e permanente do imóvel, nem o pagamento de qualquer contrapartida económica.

11. Neste sentido, solicita uma informação vinculativa que confirme que a celebração de um contrato-promessa de arrendamento, nos termos descritos, através do qual a promitente arrendatária tenha acesso antecipado ao imóvel de forma limitada, pontual e dependente de autorização prévia, exclusivamente para realização de obras de adaptação e instalação de equipamentos, e sem pagamento de qualquer renda ou contrapartida financeira, não configura um contrato de locação efetiva do imóvel.

12. Pretende, concretamente, que seja confirmado que tal contrato-promessa não deve ser considerado como o momento de início da locação para efeitos de IVA, nem coloca em causa a possibilidade de exercer validamente a opção pela renúncia à isenção do IVA na futura celebração do contrato definitivo de arrendamento, desde que se encontrem reunidos os demais requisitos legalmente previstos.

13. A Requerente junta ao pedido uma minuta do contrato-promessa de arrendamento e uma proposta de enquadramento tributário.

III - PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO

14. Na proposta de enquadramento tributário junta ao pedido, a Requerente começa por enquadrar o regime de renúncia à isenção do IVA nas operações de locação de bens imóveis, previsto no artigo 12.º, n.º 4 do CIVA e regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, salientando que a possibilidade de renúncia à isenção depende da verificação cumulativa dos requisitos legalmente previstos, designadamente da celebração de um contrato de locação relativo ao imóvel.

15. A Requerente sustenta ainda que, para efeitos de IVA, o conceito de locação de bens deve ser interpretado de forma autónoma à luz do direito da União Europeia, invocando a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia segundo a qual uma operação de locação pressupõe, em termos essenciais, a cedência do direito de ocupar um imóvel por um determinado prazo, com carácter de exclusividade relativamente a terceiros e mediante o pagamento de uma contrapartida económica.

16. Refere igualmente que, de acordo com o entendimento que tem vindo a ser defendido pela Autoridade Tributária e pela jurisprudência nacional, o contrato-promessa de arrendamento constitui uma realidade jurídica distinta do contrato definitivo de locação, não produzindo, em regra, os efeitos próprios deste último para efeitos de aplicação do regime de renúncia à isenção do IVA nas operações imobiliárias.

17. Com base nestes argumentos, a Requerente considera que o contrato-promessa de arrendamento que pretende celebrar, nos termos da minuta junta ao pedido, não reúne os elementos essenciais de uma operação de locação, uma vez que o acesso antecipado ao imóvel pela promitente arrendatária ocorre apenas de forma pontual e condicionada, dependente de autorização prévia da Requerente, exclusivamente para efeitos de realização de obras de adaptação e instalação de equipamentos, não

conferindo qualquer direito de ocupação exclusiva do imóvel nem implicando o pagamento de qualquer renda ou outra contrapartida financeira.

18. Nestes termos, entende a Requerente que o referido contrato-promessa não poderá ser qualificado como contrato de locação efetiva do imóvel, pelo que não deverá ser considerado como o momento de início da locação para efeitos de aplicação do regime de renúncia à isenção do IVA, sendo o momento juridicamente relevante para esse efeito o da celebração do contrato definitivo de arrendamento, desde que nessa data se encontram reunidos os demais requisitos legalmente previstos.

IV - ENQUADRAMENTO LEGAL - RENÚNCIA À ISENÇÃO

19. Nos termos do artigo 9.º, n.º 29 do CIVA, encontram-se isentas de imposto as operações de locação de bens imóveis.

20. Todavia, o artigo 12.º, n.º 4 do mesmo Código consagra a possibilidade de renúncia à referida isenção, nas condições previstas no Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, que aprovou e publicou o "Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis", cuja aplicação foi objeto de esclarecimento através do Ofício-Circulado n.º 30099, de 09/02/2007, da Direção de Serviços do IVA.

21. 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:

- a. 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;
- b. O imóvel esteja inscrito na matriz em nome do seu proprietário, ou tenha sido pedida a respetiva inscrição, e não se destine a habitação;
- c. 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;
- d. O imóvel seja afeto a atividades 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 vinte e cinco avos do valor de aquisição ou construção do imóvel.

22. Verificadas as condições do parágrafo anterior, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º, a renúncia à isenção só é permitida quando:

- 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 50% 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 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.

23. Nos termos do referido regime, o exercício da renúncia à isenção depende da verificação cumulativa dos requisitos enunciados, bem como da celebração de contrato de locação relativo ao imóvel, devendo o locador encontrar-se na posse de um

certificado de renúncia à isenção, válido à data em que tal contrato produza efeitos.

24. Por sua vez, o certificado de renúncia só é emitido se os referidos requisitos se verificarem no momento em que é pedido.

25. Atendendo a que nem a Diretiva IVA nem o respetivo Regulamento de Execução definem o conceito de "locação", nem conferem aos Estados-Membros a competência para o estabelecer de acordo com os respetivos ordenamentos jurídicos nacionais, torna-se necessário recorrer à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) para clarificar esta matéria.

26. Com efeito, dado que o IVA tem uma base legal comunitária, os Estados-Membros encontram-se vinculados à interpretação uniforme das suas disposições, conforme resulta da jurisprudência consolidada do TJUE no âmbito da aplicação e gestão deste imposto.

27. De acordo com o entendimento constante da jurisprudência do TJUE, considera-se existir uma locação de bens imóveis quando se verificam cumulativamente os seguintes elementos essenciais:

- a. o proprietário do imóvel cede a uma pessoa (locatário);
- b. o direito de ocupar este imóvel, dele excluindo as outras pessoas;
- c. por um determinado prazo;
- d. em contrapartida de uma renda.

28. A ausência destes elementos essenciais, impede, em princípio, a qualificação da operação como locação para efeitos de IVA.

29. Neste contexto, a jurisprudência tem igualmente salientado que, para efeitos de qualificação de uma operação como locação de bens imóveis, releva a verificação dos elementos materiais que caracterizam essa operação, independentemente da designação formal adotada pelas partes. Assim, quando se verifique a ocupação efetiva do imóvel pelo locatário e o pagamento de uma contrapartida pelo respetivo gozo antes da celebração formal do contrato de arrendamento, pode considerar-se que a locação teve início nesse momento.

30. Este entendimento tem sido acolhido pela jurisprudência nacional, designadamente no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 29-01-2026, proferido no processo n.º 01959/14.6BEPRT, no qual se afirma, em termos substanciais, que, para efeitos de IVA, releva a realidade económica subjacente à operação: verificados o uso do imóvel como arrendado e o pagamento de montantes com natureza de renda, o arrendamento deve ter-se por iniciado nesse momento, ainda que o contrato escrito preveja uma data posterior.

31. Importa, no caso em apreço, aferir se a celebração de um contrato-promessa de arrendamento pode relevar como início da locação e, se em caso afirmativo, se tal circunstância poderá impedir ou condicionar o exercício da opção pela renúncia à isenção prevista no artigo 12.º, n.º 4 do CIVA, conjugado com o Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, designadamente quando se encontrem ainda reunidas todas as condições para esse exercício.

32. Da análise do contrato-promessa apresentado resulta, designadamente, que:

- a. O contrato tem por objeto a promessa de celebração futura de um contrato de arrendamento relativo ao imóvel em construção (Cláusula Primeira);
- b. O contrato definitivo de arrendamento apenas será celebrado após a conclusão das

operações urbanísticas e obtenção das respetivas licenças (Cláusula Décima, n.º 1);

c. O acesso antecipado ao imóvel pela promitente arrendatária destina-se exclusivamente à realização de obras de adaptação e à instalação de equipamentos necessários ao exercício da atividade que aí será desenvolvida (Cláusula Quarta, n.º 3 e n.º 4);

d. Tal acesso depende de comunicação prévia e autorização da promitente senhoria, sendo efetuado sob acompanhamento desta ou de entidade por si mandatada (Cláusula Quarta, n.º 4 e n.º 5);

e. O referido acesso não implica a perda da posse do imóvel pela promitente senhoria nem confere à promitente arrendatária qualquer direito de ocupação do mesmo (Cláusula Quarta, n.º 4);

f. O contrato regula ainda a responsabilidade das partes relativamente à execução das obras e aos eventuais danos decorrentes dessa fase preparatória, prevendo, designadamente, a possibilidade de indemnização da promitente arrendatária em caso de incumprimento das obras da responsabilidade da promitente senhoria, bem como a responsabilidade da promitente arrendatária por danos causados no imóvel durante o período de acesso (Cláusula Quarta, n.º 6 e n.º 7);

g. Não é devida qualquer renda ou compensação financeira pelo acesso antecipado ao imóvel (Cláusula Quarta, n.º 8).

33. Ou seja, o contrato-promessa não concede à Segunda Contraente o acesso livre e exclusivo ao imóvel. Este acesso ocorre exclusivamente para execução de obras e instalação de equipamentos pela Segunda Contraente, durante o decurso da obra de construção do imóvel a cargo da Primeira Contraente e previamente à celebração do contrato definitivo. Acresce que a Segunda Contraente apenas pode aceder ao imóvel acompanhada pela Primeira Contraente ou por entidade por esta mandatada, não sendo devida qualquer renda ou contrapartida financeira ou de outra natureza por esse acesso antecipado.

34. Afigura-se que um contrato-promessa com estas características não reúne os requisitos necessários ao reconhecimento de um direito autónomo de ocupação exclusiva do imóvel, não existindo a transferência da posse ou da fruição independente do mesmo com exclusão de qualquer outro, nem existe qualquer contrapartida económica associada ao respetivo acesso, obstando à sua qualificação como contrato de locação para efeitos do artigo 9.º, n.º 29 do CIVA.

35. Não se afigura-se, aliás, que, caso não venha a ocorrer, durante a vigência do contrato-promessa, a posse ou ocupação do locado prometido com exclusão de outras pessoas ou, ainda que em momento futuro, qualquer contrapartida financeira destinada a compensar o locador pela concessão do acesso antecipado ao promitente locatário, seja esta estipulada no contrato definitivo ou por qualquer outra forma, o contrato em apreço venha a obstaculizar um eventual direito de renúncia à isenção, se e quando se encontrarem reunidas as condições previstas na legislação que lhe é aplicável. Com efeito, a presente informação não pode condicionar ou limitar de alguma forma a análise de todos os pressupostos da renúncia à isenção, bem como a correspondente decisão, nos termos do artigo 12.º, n.º 4 do CIVA e do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, no momento em que tal situação se vier a colocar.

36. Sem prejuízo do exposto, importa salientar que o exercício do direito à dedução do imposto suportado nas despesas relacionadas com a construção do imóvel apenas poderá concretizar-se se e quando se encontrem reunidas as condições previstas no regime de renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, designadamente após o reconhecimento da renúncia à isenção.

37. Deve ainda salvaguardar-se que a posse efetiva ou uso do locado com características de independência pelo promitente locatário em momento anterior à celebração do contrato de arrendamento e ainda que seja na vigência do contrato-promessa, determina o início do arrendamento nesse momento, para efeitos do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA, com as necessárias consequências ao nível do direito de renúncia à isenção.

V - CONCLUSÃO

38. Face ao exposto, conclui-se que, nas circunstâncias descritas pela Requerente e atendendo aos termos do contrato-promessa apresentado, o acesso antecipado ao imóvel concedido à promitente arrendatária, limitado à realização de obras de adaptação e instalação de equipamentos, dependente de autorização e acompanhamento da promitente senhoria e sem atribuição de um direito autónomo de ocupação exclusiva do imóvel nem pagamento de qualquer contrapartida financeira, não reúne, em abstrato, os elementos essenciais que caracterizam uma locação de bens imóveis para efeitos do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA.

39. O exercício do direito à dedução do imposto suportado nas despesas relacionadas com a construção do imóvel apenas poderá concretizar-se se e quando se encontrem reunidas as condições previstas no regime de renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, designadamente após o reconhecimento da renúncia à isenção.

40. Sem prejuízo do referido, deve salvaguardar-se que a posse efetiva ou o uso do imóvel pelo promitente locatário, com características de autonomia e independência, em momento anterior à celebração do contrato definitivo de arrendamento, determina o início da locação nesse momento para efeitos de IVA, com as inerentes consequências no que respeita ao exercício da opção pela renúncia à isenção prevista no artigo 12.º, n.º 4 do CIVA.