

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: art 12.º; DL 21/2007, de 29/01

Assunto: Operações Imobiliárias – Renúncia à isenção - Cedência do espaço, acompanhada da transmissão bens e serviços - Cessação da renúncia – Locação de prédio urbano (partes distintas) em simultâneo a dois sujeitos passivos distintos

Processo: **nº 13477**, por despacho de 2018-06-19, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

### I - PEDIDO

**1.** A requerente veio solicitar o enquadramento, face ao Código do IVA, das situações descritas nos pontos seguintes:

#### Ponto 1

A Requerente celebrou, em 01/10/2005, um contrato de arrendamento com a **A, Lda.**, de um imóvel destinado a instalações de armazém, o qual foi objeto de renúncia ao abrigo do disposto no artigo 12.º do CIVA e de acordo com as regras do Decreto-lei n.º 241/86, de 20/08, conforme certificado emitido em 21/02/2005, pelo Serviço de Finanças de ....

A **A, Lda.**, pretende proceder a uma cedência de espaço de parte daquelas instalações sendo que tal cedência implica fornecimento de eletricidade, água, serviços de limpeza, a uma outra empresa sujeito passivo normal.

A Requerente entende que a cedência do espaço, acompanhada da transmissão daqueles bens e serviços, é uma operação sujeita a IVA e dele não isenta, tributada à taxa normal de acordo com a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

Pretende saber se esta cedência de espaço por parte do locatário é motivo para a cessação da renúncia à isenção relativa ao imóvel em causa.

#### Ponto 2

A Requerente questiona:

i. Num contrato de locação em que houve renúncia à isenção nos termos do artigo 12.º do Código do IVA, de acordo com o Decreto-lei n.º 241/86, de 20/08, se o locatário efetuar a cedência da sua posição no contrato (sendo que o cessionário é um sujeito passivo do regime normal com direito à dedução integral do imposto), é motivo para a cessação da renúncia?

ii. Caso o contrato venha a ser cessado, e venha a ser celebrado um outro contrato, com um sujeito passivo em que ambos reúnem as condições previstas no artigo 3.º do Decreto-lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, e o imóvel as previstas no n.º 1 do artigo 2.º do referido Decreto-lei, é possível celebrar o novo contrato com renúncia à isenção?

iii. A requerente entende que se trata de uma locação do imóvel subsequente

a uma operação efetuada com renúncia à isenção, quando ainda está 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.

iv. O imóvel está na posse da locadora desde 1998, foi objeto de obras por parte deste, no período de 2003 a 2005, e foi exercido o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços necessários para a efetivação daquelas obras.

v. Considerando que, de acordo com a Requerente, ainda decorre o período de 19 anos a que se refere o n.º 2 do artigo 24.º do CIVA, pretende saber se ainda é possível proceder à renúncia à isenção tendo em atenção o descrito no subponto ii.

### **Ponto 3**

A Requerente é proprietária de um prédio urbano, destinado a serviços de armazém, o qual está na sua posse desde 1998, e pretende locar o mesmo (partes distintas) em simultâneo a dois sujeitos passivos distintos. A Requerente entende que todos os intervenientes reúnem as condições subjetivas previstas no artigo 3.º do Decreto-lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro.

A Requerente considera que a locação diz respeito à totalidade do bem imóvel mas a partes suscetíveis de arrendamento em separado, mas que tudo será realizado em simultâneo.

Considerando que o imóvel está a ser objeto de obras de reabilitação e conservação devidamente capitalizadas nos anos de 2016 e 2017, pergunta se pode enquadrar na situação prevista no artigo 2.º n.º 2 alínea c) do citado Decreto-lei n.º 21/2007, sendo que o imóvel se encontra com um contrato objeto de renúncia, celebrado em 01/10/2001, ao abrigo do DL 241/86, havendo apenas um único locatário.

Caso a resposta seja negativa e caso o prédio fique na situação prevista na alínea b) do n.º 2 do artº 2.º se é possível fazer a renúncia à isenção nas condições expostas.

### **Ponto 4**

A Requerente pretende esclarecer se é possível ter um imóvel com renúncia a isenção de IVA, em que parte do imóvel seja tributado em IVA e a outra seja isenta de IVA.

## **II - ENQUADRAMENTO**

### Regime da Renúncia à Isenção do IVA nas Operações Relativas a Bens Imóveis

**2.** O artigo 9.º alínea 29) do Código do IVA prevê a isenção do imposto sobre o valor acrescentado na locação de bens imóveis, no entanto, o artigo 12.º n.º 4 do mesmo código permite que os sujeitos passivos que procedam à locação 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 a esta isenção, nos termos e condições estabelecidos no Decreto-lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, diploma que revogou o Decreto-lei.

**3.** O artigo 9.º do CIVA prevê, ainda, na alínea 30), a isenção nas operações sujeitas a imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, e também esta isenção pode ser objeto de renúncia, nos termos e condições do Decreto-lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, quando os sujeitos passivos efetuarem a transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, frações autónomas destes ou terrenos para construção a favor de outros sujeitos passivos que os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução.

**4.** O artigo 2.º n.º 1 do Decreto-lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro 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;
- 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 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
- 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.

**5.** O artigo 2.º n.º 2 do mesmo diploma determina, ainda, as circunstâncias em que o imóvel se deve encontrar para que possa ocorrer a renúncia à isenção.

**6.** As condições subjetivas para a renúncia vêm elencadas no artigo 3.º do diploma em referência, pressupõem que os intervenientes sejam ambos sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, e são as seguintes:

- i) os sujeitos passivos pratiquem operações que confirmam direito à dedução ou, no caso de sujeitos passivos que exerçam simultaneamente operações que confirmam 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;
- ii) não estejam abrangidos pelo regime especial dos pequenos retalhistas constante dos artigos 60.º e seguintes do Código do IVA; e
- iii) disponham de contabilidade organizada nos termos dos Códigos do IRS ou do IRC.

**7.** Não obstante o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do diploma em referência, podem, ainda, renunciar à isenção, mesmo 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.

**8.** Com efeito, nas situações em que o conjunto das operações do sujeito passivo que conferem direito à dedução não é superior 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.

**9.** Ou seja, nos casos em que as operações que conferem direito à dedução representam menos de 80% do volume de negócios do sujeito passivo é possível a renúncia à isenção desde que estes desenvolvam com caráter de habitualidade uma das referidas atividades.

Considerando o que ficou dito, importa agora fazer o enquadramento das questões concretamente colocadas:

### **Ponto 1**

**10.** A Requerente celebrou, em 01/10/2005, um contrato de arrendamento com a **A, Lda.**, de um imóvel destinado a instalações de armazém, o qual foi objeto de renúncia ao abrigo do disposto no artigo 12.º do CIVA e de acordo com as regras do Decreto-lei n.º 241/86, de 20/08, conforme certificado emitido, em 21/02/2005, pelo Serviço de Finanças de .....

**11.** A locatária pretende, agora, proceder a uma cedência de espaço de partes daquelas instalações sendo que tal cedência implica fornecimento de eletricidade, água e serviços de limpeza, a uma outra empresa sujeito passivo normal.

**12.** A Requerente entende que a cedência de espaço acompanhada da transmissão daqueles bens e serviços é uma operação sujeita a IVA e dele não isenta, tributada à taxa normal de acordo com a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA. E pretende saber se esta cedência de espaço por parte do locatário é motivo para a cessação da renúncia à isenção relativa ao imóvel em causa.

**13.** Nos termos do artigo 9.º alínea 29) do CIVA, está isenta de IVA a locação de bens imóveis. Contudo, a isenção não tem aplicação quando estejam em causa as seguintes operações:

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

*b) A locação de áreas para recolha ou estacionamento colectivo 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."*

**14.** Esta isenção inclui, em resumo, apenas o mero arrendamento, ficando excluídas da sua aplicação as situações em que estão englobados no mesmo contrato outros serviços que proporcionem ao locatário um determinado valor acrescentado ou em que o arrendamento ou a cedência do espaço estão devidamente preparados para o exercício de uma atividade económica.

**15.** Tendo em consideração o exposto e daquilo que se pode concluir da situação resumidamente descrita, a cedência do espaço efetuada pela locatária é uma operação sujeita a IVA e dele não isenta.

**16.** A cedência de parte do espaço objeto de locação constitui uma forma de exploração do mesmo, a qual é uma atividade tributada em sede de IVA, não lhe sendo aplicada qualquer isenção, pelo que não determina a caducidade da renúncia à isenção efetuada em 01/10/2005.

## **Ponto 2**

**17.** Relativamente à situação descrita no Ponto 2 da exposição, a Requerente pretende esclarecer, se num contrato de locação em que houve renúncia à isenção nos termos do artigo 12.º do Código do IVA, de acordo com o exigido pelo Decreto-lei n.º 241/86, de 20/08, a cedência da posição no contratual por parte do locatário (sendo o cessionário um sujeito passivo enquadrado no regime normal com direito à dedução integral do imposto), é motivo para a cessação da renúncia efetuada no âmbito do contrato objeto de cessão.

**18.** A cedência da posição contratual num contrato de locação, no qual houve renúncia à isenção do imposto nos termos do artigo 12.º do Código do IVA, implica a caducidade da renúncia à isenção.

**19.** Com efeito, a renúncia à isenção do imposto prevista no artigo 12.º do Código do IVA implica a verificação cumulativa de condições objetivas, relativas ao imóvel, bem como de condições subjetivas. Assim, torna-se necessário apurar se, face ao sujeito passivo que passa a ocupar o lugar do originário contraente, estão verificadas as condições da renúncia à isenção.

**20.** A Requerente coloca, ainda, a questão de saber se, contrariamente à hipótese anterior, é possível renunciar à isenção no caso deste contrato ser cessado e ser, posteriormente, celebrado um outro contrato, com outro sujeito passivo em que ambos reúnem as condições previstas no artigo 3.º do Decreto-lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, e o imóvel as previstas no n.º 1 do artigo 2.º do referido Decreto-lei.

**21.** A requerente refere que se trata na verdade de uma locação do imóvel subsequente a uma operação efetuada com renúncia à isenção, quando ainda 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.

**22.** O imóvel, que está na posse da locadora desde 1998, foi objeto de obras no período de 2003 a 2005, tendo sido exercido o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços necessários para a efetivação daquelas obras. A requerente considera que ainda decorre o período de 19 anos a que se refere o n.º 2 do artigo 24.º do CIVA.

**23.** Neste contexto, a requerente pretende saber se ainda é possível proceder à renúncia tendo em consideração que ambos os sujeitos passivos reúnem as condições para tal.

**24.** Para que a renúncia à isenção seja admissível, nos termos do artigo 2.º n.º 2 do Regime da Renúncia em referência, verificadas as condições elencadas no n.º 1 do mesmo artigo, é, ainda, necessário que o imóvel se encontre numa das circunstâncias elencadas no n.º 2, entre essas circunstâncias encontra-se a alínea c), a qual estabelece que "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".

**25.** Apesar de o artigo 2.º n.º 2 alínea c) do Regime da Renúncia fazer referência ao prazo de regularização previsto no artigo 24.º n.º 2 do Código do IVA, não está em causa o período de regularização de uma qualquer despesa de investimento em bens imóveis, mas somente de despesas de construção ou aquisição do bem imóvel.<sup>(1)</sup>

**26.** Conforme a Requerente refere, o imóvel foi objeto de obras entre 2003 e 2005, assim, não estando, nestas datas, em causa despesas de construção ou aquisição do imóvel, ainda que as demais condições estejam reunidas, não é possível proceder à renúncia da isenção prevista no artigo 9.º alínea 29) do CIVA.

### **Ponto 3**

**27.** A **B** é proprietária de um prédio urbano, destinado a serviços de armazém, o qual se encontra na sua posse em 1998, e pretende locar o mesmo (partes distintas) em simultâneo a dois sujeitos passivos distintos, sendo que todos os intervenientes reúnem as condições subjetivas previstas no artigo 3.º do Decreto-lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro.

**28.** A Requerente entende que a locação diz respeito à totalidade do bem imóvel mas a partes suscetíveis de arrendamento em separado, mas que tudo será realizado em simultâneo.

**29.** Considerando que o imóvel está a ser objeto de obras de reabilitação e conservação devidamente capitalizadas nos anos de 2016 e 2017, a Requerente questiona se pode enquadrar na situação prevista no artigo 2.º n.º 2 alínea c) do citado Decreto-lei n.º 21/2007, sendo que o imóvel se encontra com um contrato objeto de renúncia, celebrado em 01/10/2001, ao abrigo do Decreto-lei n.º 241/86, havendo apenas um único locatário.

**30.** Conforme já esclarecido no Ponto 3 a circunstância prevista no artigo 2.º n.º 2 al. c) do Regime da Renúncia apenas se verifica quando esteja a decorrer o período de regularização relativamente ao imposto suportado nas despesas de construção ou aquisição do imóvel.

**31.** Importa esclarecer que, contrariamente ao entendimento explanado pela Requerente, se estiverem em causa dois contratos locação do armazém a duas entidades distintas não se pode considerar que esta locação diga respeito à totalidade do imóvel, ainda que do conjunto dos contratos resulte que o imóvel esteja totalmente locado, pelo que não se encontra, igualmente, preenchida a condição prevista no artigo 2.º n.º 1 alínea c) do Regime da Renúncia. Apenas é possível considerar preenchida esta condição se estiver em causa um único contrato de locação (com dois locatários distintos) e esse contrato diga, efetivamente, respeito à totalidade do imóvel.

**32.** Finalmente, considerando a possibilidade enunciada pela Requerente de o imóvel após as obras ficar na situação prevista no artigo 2.º n.º 2 alínea b) do Regime da Renúncia, apenas é possível proceder à renúncia à isenção se estiverem reunidas as demais condições objetivas previstas no artigo 2.º, bem como as condições subjetivas previstas no artigo 3.º, ambas do Regime da Renúncia acima identificado.

#### **Ponto 4**

**33.** A Requerente pretende também esclarecer se é possível ter um imóvel com renúncia à isenção de IVA, em que parte do imóvel seja tributado em IVA e a outra seja isenta de IVA.

34. Resulta do artigo 2.º n.º 1 do Regime da Renúncia, que a renúncia tenha por objeto uma operação que respeite à totalidade do imóvel (seja este um prédio urbano ou uma fração autónoma ou ainda, no caso da transmissão, um terreno para construção) e que o imóvel seja afeto a uma atividade tributada. Pelo que, não é possível a renúncia à isenção na situação inquirida pela requerente no Ponto 4 do seu pedido.

(1) Em 1998, ano em que a Requerente passou a estar na posse do imóvel em causa, o prazo de regularização das despesas de investimento efetuadas em bens imóveis era de 10 anos. A redação do artigo 24.º n.º 2 do Código do IVA era, em 1998, a seguinte: "Serão também regularizadas anualmente as deduções efetuadas quanto às despesas de investimento em bens imóveis se entre a percentagem definitiva a que se refere o artigo anterior aplicável no ano de ocupação do bem e em cada um dos nove anos civis posteriores e a que tiver sido apurada no ano de aquisição ou da conclusão das obras houver uma diferença, para mais ou para menos, igual ou superior a cinco pontos percentuais."