

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 9º, 12º; DL 21/2007
- Assunto: Renúncia à isenção – Operações imobiliárias – Aquisição da posição de locatário num contrato de locação financeira imobiliária
- Processo: nº **13149**, por despacho de 2018-05-02, 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 - Factos apresentados

- 1.** A requerente encontra-se registada, para efeitos de IVA, com a atividade de "Actividades de gestão de fundos" - CAE 66300, desde 01/02/2012, enquadrado como sujeito passivo que efetua operações que conferem direito à dedução, no regime normal, de periodicidade trimestral.
- 2.** É uma sociedade que se dedica à gestão de fundos de investimentos imobiliários, está a equacionar promover a constituição de um Fundo de Investimento Imobiliário fechado de subscrição particular, em que assumirá as funções de entidade gestora.
- 3.** Pretende que, sendo constituído o referido Fundo de Investimento venha a adquirir à sociedade comercial "**A**"-SOCIEDADE IMOBILIARIA SA, ("**A**"), NIF ..., a posição de locatário num contrato de locação financeira imobiliária, celebrado em ..., com a atual **B** LEASING E SA, ("**B** Leasing"), NIF....
- 4.** O referido contrato de locação financeira imobiliária tem por objeto um imóvel identificado como um pavilhão industrial, no qual a sociedade "**C**" (abaixo referida), na qualidade de sublocadora, exerce efetivamente uma atividade industrial a qual constitui o seu objeto social.
- 5.** Relativamente ao referido contrato de locação financeira imobiliária, a requerente esclarece o seguinte:
 - i. "No início do ano de 2005, a ("**B** Leasing"), locadora, renunciou à isenção de IVA, facto que lhe permitiu beneficiar da dedução do IVA suportado na construção do referido pavilhão industrial";
 - ii. [...]
 - iii. "Na mesma altura (ano de 2005), a sociedade ("**A**"), locatária, renunciou à isenção de IVA no contrato de arrendamento urbano para fim não habitacional que, no âmbito de uma sublocação do referido pavilhão industrial, celebrou com a sociedade "**C**" FUNDIÇÃO DE ALUMINIOS SA, (...)", com o NIF (Nota - 1), "tendo sido fixada uma renda mensal de € (acrescida de IVA)";
 - iv. "Esta renúncia à isenção permitiu-lhe deduzir o IVA por si suportado no pagamento das rendas à ("**B** Leasing"), na medida em que, tanto as rendas do contrato de locação financeira imobiliária, como as rendas do contrato de arrendamento cobradas à sociedade "**C**" no âmbito da sublocação foram sujeitas a IVA."

6. Tendo em consideração o supra exposto, pretende a Requerente que o Fundo de Investimento a constituir, venha a celebrar com a sociedade ("**A**") um contrato de cessão de posição contratual, através do qual lhe será cedida a posição no referido contrato de locação financeira imobiliária, por um valor que se estima em € (acrescido de IVA, à taxa legal em vigor no momento que a cessão ocorrer), bem como, através da sublocação do imóvel, a posição e senhorio no contrato de arrendamento com a sociedade "**C**", que manterá a sua posição de sublocatária.

7. Refere que a ("**B** Leasing") renunciaria, nos termos do artigo 12º, n.º 4 do Código do IVA e disposições pertinente do Decreto-Lei 21/2007, de 29 de janeiro, à isenção pela locação imobiliária, por se considerar que com a celebração do contrato de cessão de posição contratual se verifica a caducidade do regime de renúncia anteriormente obtido, sendo que, na mesma altura, o Fundo de Investimento renunciaria à isenção de IVA no contrato de arrendamento com a sociedade "**C**", que continuaria a pagar, na qualidade de sublocatária, as rendas mensais de €, acrescidos de IVA, tal como acontece atualmente".

8. Consequentemente, o Fundo de Investimento a constituir procederia à dedução do IVA suportado no âmbito do pagamento de cerca de € ... pela aquisição da posição de locatário no contrato de locação financeira imobiliária em vigor com a ("**B** Leasing"), bem como do IVA pago mensalmente à ("**B** Leasing") nas respetivas rendas.

9. Posto isto, questiona:

i. "Se serão admissíveis à luz da legislação fiscal aplicável, as renúncias à isenção acima descritas, designadamente se tal Fundo de Investimento poderá, conforme resulta de todo o exposto, renunciar à isenção de IVA na sublocação do imóvel à sociedade "**C**";

ii. Se em caso afirmativo, poderá deduzir o IVA suportado no pagamento do montante devido pela aquisição da posição de locatário (atualmente da sociedade "**A**" no contrato de locação financeira imobiliária, bem como do IVA pago à ("**B** Leasing") nas respetivas rendas."

II - Proposta de enquadramento tributário

10. Apresentou a requerente uma proposta de enquadramento tributário sobre tais questões, entendendo que sendo o Fundo Imobiliário um sujeito passivo, considera que deverá ser aplicado o Regime da Renúncia à isenção nas operações relativas a bens imóveis nos mesmos termos em que é aplicado relativamente a qualquer outro sujeito passivo de IVA.

11. Pelo que, verificando-se o cumprimento das condições objetivas e subjetivas previstas pelos artigos 2.º e 3.º do Regime da Renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, o Fundo de Investimento deverá poder renunciar à isenção de IVA na sublocação do imóvel objeto do contrato de locação financeira imobiliária.

12. Defende que, sendo concedida ao Fundo de Investimento a possibilidade de renunciar à isenção de IVA na sublocação do imóvel, deverá igualmente ser-lhe concedida a possibilidade de exercício do direito à dedução do IVA suportado na aquisição da posição contratual de locatário, bem como no pagamento das respetivas rendas, em cumprimento com o artigo 8.º do

Regime da Renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis.

13. Mais entende, "na medida em que, tendo previamente renunciado à isenção, liquidará IVA nas rendas ao sublocatário, a sociedade "C", pelo que o método da afetação real, obrigatoriamente imposto pelo artigo 9.º do Regime da Renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, lhe permitirá deduzir a totalidade do IVA suportado".

14. Por último a requerente solicita, face aos factos expostos e às disposições legais aplicáveis, sancionar o entendimento de que:

- i. "O Fundo de Investimento a constituir pela ora Requerente, preenchendo os requisitos objetivos e subjetivos previstos pelo Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativos a bens imóveis, poderá renunciar à isenção de IVA";
- ii. "Tendo o Fundo de Investimento a constituir pela ora Requerente renunciado à isenção de IVA, e praticando, quanto ao ativo imobiliário em causa, operações sujeitas a imposto, poderá deduzir o IVA por si suportado na aquisição da posição de locatário, e no pagamento das respetivas rendas à locadora".

III - Enquadramento das atividades apresentadas

Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro

15. A matéria em apreço na presente informação, e na qual a requerente é parte interessada, não estando ainda constituído o Fundo de subscrição particular, nem existindo qualquer contrato celebrado, ou, pelo menos, não constando o mesmo, ou uma sua minuta, dos documentos facultados para análise, se cinge exclusivamente, a uma análise na perspetiva de que as condições legalmente estabelecidas pelo Decreto-Lei 21/2007, de 29 de janeiro, possam vir a ser preenchidas relativamente à requerente.

16. A Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do IVA, que reformulou e revogou a Diretiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977 (Sexta Diretiva), estabelece na alínea l), do n.º 1 do seu artigo 135.º, como regra, a isenção na locação de bens imóveis, que abrange quer o arrendamento quer a locação financeira.

17. Na ordem jurídica interna, as subalíneas 29) e 30) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), prevêm a isenção de imposto, respetivamente, na locação de bens imóveis e nas operações sujeitas a Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT).

18. Por outro lado, aquela Diretiva confere aos Estados membros, nas alíneas b), c) e d) do n.º 1 do artigo 137.º, a possibilidade de introduzirem uma opção pela tributação das operações imobiliárias isentas, permitindo a renúncia à isenção na transmissão e na locação de bens imóveis. O n.º 2 desse preceito determina que cabe aos Estados membros fixar as regras de exercício do direito de opção, podendo restringir o âmbito do referido direito.

19. Os números 4 e 5 do artigo 12.º do CIVA possibilitam a renúncia às referidas isenções, respetivamente, no caso da locação de prédios urbanos ou frações autónomas destes ou da transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, frações autónomas destes ou terrenos para construção, mas, em todos os casos, apenas quando o locatário e o adquirente sejam sujeitos

passivos e os últimos os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem o direito à dedução.

20. Mais refere o n.º 6 do artigo 12.º do CIVA, que os termos e as condições para a renúncia à isenção prevista nos números 4 e 5 são estabelecidos em legislação especial.

21. O Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de janeiro, veio introduzir um conjunto de alterações na legislação do IVA em matéria de tributação das operações imobiliárias, incluindo a revisão do regime da renúncia à isenção do IVA na transmissão e locação de bens imóveis, tendo sido aprovado e publicado em anexo, o novo "Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis" (doravante Regime da Renúncia), em cumprimento do referido n.º 6 do artigo 12.º do CIVA.

22. Face às alterações introduzidas foram transmitidos esclarecimentos através do Ofício Circulado nº 30099, de 09/02/2007, desta Direção de Serviços.

23. Dos elementos da exposição retira-se, que os contratos de locação e de sublocação, foram celebrados com opção pela renúncia no âmbito do Decreto-Lei n.º 241/86.

24. Convém referir que, no início de 2005, encontrava-se em vigor o Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de agosto, revogado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, que conforme já referido, aprovou o atual Regime da Renúncia.

25. Em resultado de tal opção, tem sido liquidado IVA nas rendas cobradas ao longo dos contratos, em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, tendo produzido todos os efeitos previstos no Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de agosto, nomeadamente, no caso da locadora (" **B Leasing**") a obrigação de liquidação do IVA nas rendas dos contratos por um lado e, por outro, permitiu a recuperação do IVA suportado no imóvel. Quanto à locatária ("**A**"), pode deduzir o IVA suportado no pagamento das rendas à ("**B Leasing**"), da mesma forma a sociedade "**C**", sublocatária, também deduziu o IVA suportado no pagamento das rendas pagas à sociedade.

26. Em conclusão, atendendo ao preceituado no artigo 1057º do Código Civil bem como o disposto no n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei 21/2007, de 29 de janeiro, o qual estabelece que "As renúncias à isenção validamente exercidas ao abrigo do Decreto-Lei 241/86, de 20 de Agosto, continuam a produzir efeitos enquanto vigorarem os contratos respetivos, (...)", os efeitos dos contratos mantem-se em vigor até à presente data.

Fundos imobiliários

27. É condição essencial para o exercício da opção pela renúncia à isenção que o adquirente/locatário utilize o imóvel na realização de operações tributadas que conferem direito à dedução.

28. Sendo constituído o referido Fundo de Investimento Imobiliário (FII), e vindo este a adquirir a posição de locatário, importa esclarecer que, os FII não exercem, normalmente, atividades tributadas que conferem direito à dedução, mas podem realizar operações de locação ou transmissão que, em resultado do exercício de opção pela renúncia à isenção, passam a ser tributadas e a

conferir direito à dedução, apenas e só apenas, quanto aos imóveis ou frações sobre os quais for exercida a referida opção, sendo obrigatório que os mesmos utilizem o método de afetação real, na dedução do imposto suportado na realização das correspondentes operações, ou seja, liquidando e deduzindo o imposto relativamente, apenas e só apenas, aos imóveis ou frações sobre as quais exerceu o referido direito à renúncia.

29. Nestes termos, importa ainda esclarecer que as condições para o exercício da renúncia são cumulativas, quer isto dizer que, independentemente, da requerente e do imóvel reunirem as condições previstas no Regime da Renúncia, a possibilidade do exercício de opção pela renúncia fica dependente de se verificarem as restantes condições objetivas, subjetivas e formais previstas no referido regime, relativamente ao adquirente, com particular destaque para a utilização que será conferida ao imóvel após a sua aquisição/locação.

Aplicação do Regime da renúncia à locação e sublocação financeira imobiliária

30. A locação financeira (também designada de Leasing) é um contrato pelo qual uma das partes (locador - sociedade de locação financeira) se obriga a ceder à outra (locatário), mediante o pagamento de uma renda periódica, o gozo temporário de um bem móvel ou imóvel, o qual foi adquirido ou construído por indicação desta última. Decorrido o prazo acordado para a vigência do contrato, o locatário poderá exercer a opção de compra do bem, mediante o pagamento de um montante pré-determinado (valor residual), podendo ainda, se o preferir, renovar o contrato ou restituir o bem locado.

31. Considerando que no decurso da vigência do contrato de locação financeira, a propriedade exclusiva do bem permanece na titularidade do locador, não podendo o locatário alienar o bem, nem ceder a sua utilização, onerá-lo ou sublocá-lo, sem autorização do locador (conforme obrigações constantes do n.º 1 do art.º 10.º do Decreto-lei n.º 149/95), pode concluir-se de que o contrato em questão não procede à transferência do bem, nem confere ao locatário o poder de dispor dele como se fosse um proprietário.

32. Da mesma forma, está-se perante a figura jurídica da sublocação quando o locador celebra a locação, com base no direito de locatário que lhe advém de um precedente contrato locativo.

33. Em conformidade com o estabelecido no n.º 4, do art.º 2.º do Regime da Renúncia, regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, não é permitida a renúncia à isenção na sublocação de bens imóveis.

34. No entanto, por força do disposto na Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, Lei do Orçamento para 2009, o n.º 4 do art.º 2.º do Regime passou a ter a seguinte redação: "Não é permitida a renúncia à isenção na sublocação de bens imóveis, exceto quando estes sejam destinados a fins industriais."

35. Esta norma consagra uma exceção ao Regime da Renúncia, tanto mais que esta coloca a ênfase da sua aplicação no facto do sujeito passivo que efetuou a transmissão ou a locação ser o proprietário do imóvel em questão.

Cessão da posição contratual em locação tributada/Viabilidade do exercício da subseqüente renúncia

36. A cessão de posição num contrato, seja este de locação financeira ou outro, configura a transmissão de um direito. Tal operação, em termos de IVA, consubstancia-se como uma prestação de serviços de acordo com o conceito residual definido no n.º 1, do art.º 4.º do CIVA. A cessão da posição contratual não reveste a mesma natureza de uma locação, por isso, é entendimento destes serviços que não se aplica a isenção prevista na citada subalínea 29), do art.º 9.º do CIVA.

37. A referida operação encontra-se, portanto, sujeita a liquidação de IVA à taxa definida na alínea c), do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA, em vigor na data em que ocorrer a cedência, sendo o valor tributável determinado em conformidade com o n.º 1 do art.º 16.º do CIVA, que estabelece "(...) é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro", ou seja, é o valor estabelecido entre as partes, a pagar pelo adquirente da posição de locatário no contrato de locação financeira, na cedência de posição no contrato.

38. No entanto, se o objeto do contrato de locação financeira, for um imóvel e se estiverem reunidas as condições de sujeição a tributação em IMT, estaremos perante uma operação isenta de IVA, nos termos da subalínea 30), do art.º 9.º do CIVA, que determina que estão isentas de IVA "as operações sujeitas a IMT".

39. Assim, a cessão da posição contratual no contrato de locação financeira:

- i. Se o contrato reunir as condições de sujeição a tributação em IMT, a operação, no âmbito do IVA, encontra-se isenta nos termos da subalínea 30), do art.º 9.º do CIVA.
- ii. Se não reunir as condições de sujeição a IMT, a operação é sujeita a liquidação de IVA, à taxa definida na alínea c), do n.º 1 do art.º 18.º do referido Código, em vigor na data em que ocorrer a cedência, que incidirá sobre o valor tributável, determinado em conformidade com o estabelecido no n.º 1 do art.º 16.º do CIVA.

40. A cessão da posição contratual do contrato de locação financeira implica a alteração do locatário. Assim, existindo renúncia à isenção na locação no 1.º contrato, a cedência de posição contratual implica, por parte do locador, um novo pedido de renúncia se for sua intenção manter o contrato de locação financeira tributado.

41. Para renunciar o locador (no caso em análise, a (" **B** Leasing")) tem que obter, previamente, um novo certificado de renúncia à isenção, sendo a verificação das condições para renunciar à isenção da responsabilidade do locador, tal como se encontra mencionado no respetivo certificado, em que declara reunir as condições estabelecidas para o efeito (objetivas, subjetivas e formais previstas no Regime da Renúncia), da mesma forma que se tem que verificar as respetivas condições no referido locatário.

IV - Conclusões

42. À luz das considerações precedentes e nas situações questionadas, conclui-se o seguinte:

- i) Efetivamente, de acordo com as regras definidas no Regime da Renúncia, os contratos de locação e sublocação financeira imobiliária, são passíveis de

renúncia à isenção por parte do locador e locatário, quando verificadas as condições de natureza objetiva e subjetiva aí estabelecidas e cumpridos os procedimentos aí prescritos;

ii) No caso de sublocação a mesma só é suscetível de renúncia à isenção, se o bem imóvel for destinado a fins industriais, em conformidade com o estabelecido no n.º 4, do art.º 2.º do Regime da Renúncia;

iii) Quanto à possibilidade de cedência da posição contratual, para que a renúncia à isenção de IVA, a efetuar pela entidade locadora (" **B** Leasing") seja possível é necessário que, em simultâneo, a renúncia à isenção na sublocação seja efetuado pelo locatário (requerente) o que obriga a solicitar previamente o certificado de renúncia;

iv) Assim sendo, existindo as condições objetivas e subjetivas, definidas no Regime da Renúncia, pode a locadora (" **B** Leasing"), solicitar via eletrónica um certificado de renúncia à isenção de IVA e efetuar uma adenda ao contrato de leasing em que englobe o novo locatário (a sociedade a constituir). Quanto à sublocação, a posição do locatário (inquilino), conforme dispõe o artigo 1057º do Código Civil "o adquirente do direito com base no qual foi celebrado o contrato sucede nos direitos e obrigações do locador", ou seja, os efeitos dos contratos de locação mantem-se em vigor, desde que se continuem a reunir as condições do Regime da renúncia. Só após estas condições estarem realizadas, é que se corrobora o entendimento da requerente nomeadamente nos pontos 9 e 14 desta informação.

Nota 1 - Por lapso, na exposição apresentada pela requerente é apresentado o NIF., da sociedade ("**A**").