

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Artigo 4.º

Assunto: Incidência - Cedência de posição contratual – Renúncia à isenção

Processo: n.º **20533**, por despacho de 12-10-2022, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: **I - QUESTÃO COLOCADA**

1. Em 2020-12-30 a Requerente assumiu a posição de locatária no contrato de locação financeira imobiliária n.º [...], celebrado junto do Banco [...] (locador e proprietário do imóvel), através da cedência da posição contratual do anterior locatário [...].

2. Pela renda deste contrato de locação, o Banco [...] emite mensalmente à Requerente uma fatura mensal com o valor de 5.031,03 €, isenta de IVA nos termos da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

3. Pela referida cedência de posição contratual de locatária, [...] emitiu uma fatura à Requerente no montante de 100.000 €, acrescido de IVA à taxa normal, com o valor global de 123.000 €.

4. O imóvel objeto do contrato é um prédio urbano com cinco pisos, sito [...], com frações afetas ao alojamento local, e uma outra parte separada onde funciona um restaurante.

5. O referido imóvel irá continuar a ser utilizado pela [LOCATÁRIA], com a sua exploração direta do alojamento local, e para a exploração do restaurante por intermédio de uma terceira entidade, com a qual a [LOCATÁRIA] irá celebrar um contrato de arrendamento, devidamente autorizado pela Requerente.

6. Para o efeito, a Requerente irá celebrar com a [LOCATÁRIA] um contrato de sublocação, através do qual vai ceder o referido imóvel a esta, mediante o pagamento de rendas, com uma fatura inicial de 12.840 € (1.ª renda de 1.500 €, acrescida de dois meses de caução de 11.340 €). A partir de agosto de 2021 a renda mensal será de 5.670 €.

7. Face ao exposto, a Requerente questiona:

- Qual o enquadramento correto em IVA das rendas de sublocação, que irá faturar à [LOCATÁRIA];
- Se o enquadramento dado na operação de cedência de posição contratual, na qual foi liquidado imposto à taxa normal, está correto, e se a Requerente tem a possibilidade de dedução do respetivo IVA de 23.000 €.

II - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

8. A Requerente exerce as atividades correspondentes aos Códigos de Atividade Económica (CAE) "68100 - COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS"

(Principal) e "68200 - ARRENDAMENTO DE BENS IMOBILIÁRIOS" (Secundário 1).

9. Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade trimestral, registada como sujeito passivo misto, utilizando, nos termos do artigo 23.º do Código do IVA (CIVA), o método da afetação real de todos os bens.

III - ANÁLISE DA QUESTÃO

Sobre a isenção das alíneas 29) e 30) do artigo 9.º do CIVA e possibilidade de renúncia à isenção relativa à sublocação

10. A alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, estabelece que estão sujeitas a imposto *"as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal"*, vindo, por sua vez, os artigos 3.º e 4.º do Código, respetivamente, explicitar os conceitos de "transmissão de bens" e de *"prestação de serviços"* para efeitos deste imposto.

11. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, *"são consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens"*.

12. No entanto, o CIVA prevê derrogações ao princípio geral, nomeadamente, a derrogação prevista na alínea 29) no artigo 9.º do CIVA, determinando que se encontra isenta de imposto *"a locação de bens imóveis"*.

13. Bem como a derrogação prevista na alínea 30) da mesma norma, que determina a isenção do imposto para *"as operações sujeitas a imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis"*.

14. Embora aquelas disposições legais prevejam a isenção do IVA na locação e na transmissão de bens imóveis, os n.ºs 4 e 5 do artigo 12.º do mesmo código, permitem que os sujeitos passivos que procedam à locação ou transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos ou frações autónomas destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução, possam, de acordo com o n.º 6 da mesma norma, renunciar a esta isenção, nos termos e condições estabelecidos no Regime da renúncia, aprovado através do Decreto-lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, tendo sido, sobre esta matéria, divulgadas instruções administrativas através do Ofício-circulado n.º 30099, de 2007/02/09, desta Direção de Serviços.

15. De notar que, nos termos daquele regime, a renúncia é efetuada caso a caso, através do pedido de certificado de renúncia nos termos estabelecidos, pelo que a comunicação efetuada na Declaração de Registo ou na Declaração de Alterações significa apenas, que o sujeito passivo pretende efetuar tais renúncias à isenção, não se alterando o seu enquadramento.

16. Atendendo ao presente pedido de informação, refira-se que nos termos do n.º 4 do artigo 2.º do Regime da renúncia, *"não é permitida a renúncia na sublocação de bens imóveis, exceto quanto estes sejam destinados a fins industriais"*.

17. Deste modo, tratando-se de uma exceção à regra e não existindo no CIVA

definição concreta de "*fins industriais*", há que, por força do disposto no artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT), quanto à interpretação do sentido das normas fiscais, utilizar o conceito de "*prédio urbano*" constante do artigo 6.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), cuja redação refere:

"1 - Os prédios urbanos dividem-se em:

a) Habitacionais;

b) Comerciais, industriais ou para serviços;

c) Terrenos para construção;

d) Outros.

2 - Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenha com destino normal cada um destes fins."

18. Não obstante o mencionado, face à vocação do regime da renúncia, ao carácter incisivo das normas que o compõem, bem como às restrições de que deve ser objeto qualquer norma que exceciona a regra, parece-nos que o conceito de "*prédio urbano para fins industriais*", se deve restringir àquele que esteja efetivamente licenciado para tal.

19. Atendendo às atividades empresariais praticadas no prédio urbano em causa - alojamento local e restauração, então na operação de sublocação em análise, a respetiva renúncia à isenção não é possível, nos termos do n.º 4 do artigo 2.º do Regime da renúncia, pelo que sobre as respetivas rendas não existe lugar a liquidação de imposto, por estar em causa uma isenção [nos termos da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA], sem possibilidade de renúncia à mesma.

Sobre a cessão de posição contratual de locatário, no contrato de locação financeira imobiliária

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

21. Não obstante, se o contrato de cedência de posição contratual reunir as condições de sujeição a tributação, em sede de Imposto Municipal sobre as Transações Onerosas de Imóveis (IMT), esta operação é sujeita a IVA nos termos conjugados do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, embora dele isenta, nos termos da alínea 30) do artigo 9.º do mesmo Código.

22. Por outro lado, se a cedência de posição contratual não reunir as condições de sujeição a IMT, então a referida operação é sujeita a IVA e dele não isenta. Neste caso, o valor tributável é calculado nos termos do n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, isto é, o valor tributário corresponde ao valor da

contraprestação obtida ou a obter do destinatário dos serviços (em regra corresponde ao valor que o cedente recebe do cessionário). À cedência de posição contratual é aplicável a taxa normal de imposto definida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do referido Código.

23. Em resumo, 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 alínea 30) do artigo 9.º do CIVA.

ii. Se não reunir as condições de sujeição a IMT, a operação é sujeita a liquidação de IVA, à taxa normal de imposto, 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 artigo 16.º do CIVA.

24. A sujeição a IMT ocorre quando o locador adquire o bem imóvel, sendo que, enquanto adquirente deve pagar este imposto, ou seja, a sujeição a IMT por parte do locatário ocorre quando este exerce a opção de compra sobre o bem. O locatário não é o titular do direito de propriedade do imóvel, pelo que, pela celebração do contrato de locação financeira imobiliária, não há sujeição a este imposto.

25. No que diz respeito ao caso concreto, não existe uma transmissão onerosa do direito de propriedade do imóvel pela cessão de posição contratual do leasing imobiliário, pelo que essa operação não está sujeita a IMT, e, por outro lado, o locador não efetuou a renúncia à isenção do IVA referente ao novo locatário em resultado da cessão de posição contratual do leasing imobiliário.

26. Nestes termos, a cedência da posição contratual de locatário no presente contrato de leasing, é uma operação sujeita a IVA e dele não isenta, tributável à taxa prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA (23%). Quanto ao valor tributável, estabelece o n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, que o mesmo "(...) é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro", ou seja, é o valor recebido pelo cedente como contraprestação pela cessão da posição contratual.

27. Assim, está correto o enquadramento dado pelos intervenientes na presente operação, uma vez que foi emitida fatura pela [LOCATÁRIA] à Requerente (junta em anexo ao pedido), referente à cedência da posição contratual de locatária, com liquidação de imposto à taxa normal [nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA], constando na fatura os elementos previstos no artigo 36.º do CIVA, onde se incluem, entre outros, a taxa de imposto aplicável e o montante de imposto devido [cf. alínea d) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA].

28. Quanto ao exercício do direito à dedução, por parte da Requerente, do IVA liquidado na cessão de posição contratual do contrato de locação financeira, deve ter em conta que o direito à dedução do imposto encontra-se definido

pelos artigos 19.º a 22.º do CIVA.

29. Regra geral, é dedutível o IVA devido ou pago pela aquisição de bens e serviços para a realização de operações tributadas [alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º e n.º 1 do artigo 20.º, ambos do CIVA].

30. Ora, no caso em apreço, conforme já antes fundamentado, a sublocação do imóvel está isenta de imposto (operação ativa), sem possibilidade de renúncia à isenção, pelo que todo o imposto suportado pela Requerente com as operações passivas relacionadas - onde se inclui o montante pago pela Requerente para se tornar locatária, - não é passível de beneficiar do direito à dedução, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º e n.º 1 do artigo 20.º, ambos do CIVA, pelo que a Requerente não pode deduzir o correspondente imposto.