

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.12º - Renúncia à isenção .
- Assunto: Cedência de posição contratual de leasing imobiliário - Renúncia à isenção - Alíneas 29) e 30) do artigo 9.º do Código do IVA e Decreto-lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro.
- Processo: 25129, com despacho de 2023-12-29, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Factos apresentados e enquadramento do sujeito passivo
1. Através de consulta efetuada ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante designada de "AT"), constata-se que a Requerente se encontra registada, para efeitos de IVA, para o exercício da atividade principal de "COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS" - CAE 68100 e secundária de "ARRENDAMENTO DE BENS IMOBILIÁRIOS" - CAE 68200, tendo enquadramento na isenção do artigo 9.º do Código do IVA (adiante designado de "CIVA").
 2. Refere que pretende reestruturar a sua atividade imobiliária, concentrando toda a atividade a que se dedica, incluindo a gestão (que tem vindo a atribuir a entidades terceiras), na sua esfera.
 3. Para tal, tenciona concentrar em si os imóveis atualmente propriedade de outras sociedades do Grupo, projetando, após tal concentração, efetuar uma venda com "lease back" a fim de garantir fundo de maneo para a sua reestruturação e viabilização.
 4. No âmbito de tal reorganização, a Requerente pretende que lhe seja cedida a posição como locatário financeiro em dois contratos de locação financeira imobiliária atualmente em vigor em que é locatária a sociedade "T", S.A.:
 - i. No contrato de locação financeira imobiliária n.º 100xxxx, celebrado, em xx/xx/20xx, com o "", S.A., atualmente Banco "K", S.A. - doravante designado, abreviadamente, "Banco K" -, que tem por objeto a fração autónoma designada pela letra "B" de um prédio urbano;
 - ii. No contrato de locação financeira (leasing) imobiliária n.º 1xx/93xx, celebrado, em xx/xx/20xx, e aditado em xx/xx/20xx, com o Banco "Z" (Portugal) - doravante designado, abreviadamente, "Banco Z" -, relativamente à fração autónoma designada pela letra "A" de um prédio urbano.
 5. Ambos relativos ao mesmo prédio urbano, descrito na Conservatória do registo Predial da "x" sob o número YZX, e inscrito na matriz predial urbana da freguesia de "y", "x", sob o artigo n.º ABC, que se encontra em regime de propriedade horizontal e é constituído por um rés-do-chão destinado a armazém, atividade industrial e comercial, com 7 lugares de estacionamento no logradouro.
 6. Acrescenta, que o "Banco K" e o "Banco Z" estão de acordo em que seja cedida a posição contratual para a Requerente, nos contratos de leasing atualmente em curso, em que são objeto os armazéns descritos supra, com as letras "A" e "B".
 7. Estes armazéns serão afetos à atividade da Requerente - reitere-se, a atividade imobiliária, sendo arrendados a terceiras entidades, e sendo previsível que sejam afetos a empresas de serviços de testes laboratoriais, empresa de venda de produtos alimentares (azeite) e produtos têxteis.
 8. Será pago, por cada um dos contratos de cessão de posição contratual, o respetivo preço acrescido de IVA, uma vez que considera que tais operações são sujeitas a IVA enquanto prestação de serviços, nos termos conjugados da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e n.º 1 do artigo 4.º, ambos do CIVA, excluindo-se a possibilidade de beneficiarem da isenção prevista na alínea 30) do artigo 9.º do citado Código, pois não serão sujeitas

a Imposto Municipal sobre as Transações Onerosas de Imóveis (adiante designado de "IMT") in casu.

9. Acrescenta, que tal preço irá cumprir os princípios impostos pelo facto de existirem relações especiais entre a entidade cedente e a cessionária, ora Requerente, como decorre do disposto no artigo 63.º do Código do IRC, assegurando-se, portanto, que ambas as operações irão ser efetuadas com base no valor de mercado.

10. Requer confirmação, que as presentes operações deverão encontrar-se sujeitas a IVA com posterior possibilidade de dedução ou, não havendo atividade tributável para efeitos de tal imposto, com possibilidade de reembolso, uma vez que se considera que se encontram preenchidos os respetivos requisitos materiais e formais.

II - Proposta de enquadramento jurídico-tributário apresentada pela Requerente

11. Na petição apresentada, para sustentar o proposto enquadramento tributário da questão em análise, a Requerente refere que, para efeitos de IVA, a cessão de posição contratual de leasing imobiliário consubstancia uma prestação de serviços, nos termos conjugados do

n.º 1 do artigo 1.º e n.º 1 do artigo 4.º, ambos do CIVA.

12. No que respeita ao valor tributável da mesma, será determinado pelo respetivo preço a determinar, como decorre do consagrado no n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, salvaguardando-se, as regras impostas pelo regime dos preços de transferência, nos termos do disposto no artigo 63.º do Código do IRC.

13. Acrescenta, que as cessões projetadas estarão excluídas de tributação em sede de IMT, uma vez que as tais operações não constituem uma transmissão de direito real do cedente para o cessionário da posição contratual, pelo que não se encontrando sujeitas a IMT, encontram-se, contudo, sujeitas a IVA e dele não isentas.

14. Neste sentido, propõe o enquadramento jurídico das projetadas cessões em apreço na sujeição a IVA com possibilidade de posterior dedução e/ou pedido de reembolso.

15. Acrescenta, ainda, que é sua intenção apresentar um pedido de renúncia à isenção nos contratos de locação em apreço.

16. Sem prejuízo, a viabilidade de tal intenção encontra-se dependente da confirmação do enquadramento jurídico proposto, e assumindo, naturalmente, que se encontram preenchidas as condições, quer subjetivas, quer objetivas, para poder beneficiar da renúncia à isenção de IVA.

17. Pelo exposto, solicita confirmação de que as projetadas cessões de posição contratual de leasing imobiliário, poderão ser enquadradas no regime de sujeição de IVA com posterior possibilidade de dedução e/ou pedido de reembolso, conforme previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e n.º 1 do artigo 4.º, alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º, alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º e n.º 5 do artigo 22.º, todos do CIVA.

III - Enquadramento da atividade apresentada face ao Código do IVA

18. 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, é entendimento destes serviços que não se aplica a isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

19. Não obstante, se o contrato de cedência de posição contratual reunir as condições de sujeição a tributação em sede de IMT, esta operação é sujeita a IVA nos termos conjugados da alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, mas dele isenta, nos termos da alínea 30) do artigo 9.º do mesmo Código.

20. 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.

21. Em resumo, a cessão da posição contratual no contrato de locação financeira:
- 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;
 - 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.
22. A sujeição a IMT ocorre quanto 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.
23. Feito este enquadramento, no caso ora em análise, refere a Requerente que as cessões projetadas estarão excluídas de tributação em sede de IMT, uma vez que as tais operações não constituem uma transmissão de direito real do cedente para o cessionário da posição contratual, pelo que não se encontram sujeitas a IMT.
24. Nestes termos, confirma-se o entendimento da Requerente de que as cessões de posição contratual de leasing imobiliário são operações sujeitas a IVA e dele não isentas, sendo tributadas 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 "(...) será o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro", ou seja, será o valor recebido pelo cedente como contraprestação pela cessão da posição contratual.
25. Quanto à posterior possibilidade de dedução e/ou pedido de reembolso do IVA (n.º 5 do artigo 22.º do CIVA) que irá incidir sobre a cessão da posição contratual como locatária nos dois contratos de locação financeira mobiliária, temos de ter em conta, a isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA e a possibilidade da sua renúncia no caso de uma sublocação.
26. 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".
27. 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".
28. Embora aquela disposição legal preveja a isenção do IVA na locação de bens imóveis, o n.º 4 do artigo 12.º 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, 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 09/02/2007, da Direção de Serviços do IVA, encontrando-se disponível para consulta no Portal da Finanças.
29. 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.
30. 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".
31. 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, 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, 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."

32. 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 e que a atividade que nele venha a ser exercida respeite aqueles fins.

33. No presente caso, refira-se, que os imóveis objeto das cessões de posição contratual e que constam nos contratos de locação financeira imobiliária são as designadas Frações "A" e "B" de um mesmo prédio, sob o artigo n.º ABC.

34. Da consulta à base de dados do património da AT constata-se que o referido artigo matricial já se encontra desativado tendo dado origem ao artigo n.º ABCDE. Verifica-se na caderneta predial urbana das respetivas frações (A e B) que as mesmas estão afetas à atividade de "Armazéns e actividade industrial".

35. Na exposição enviada a Requerente refere que os armazéns serão arrendados a terceiras entidades e sendo previsível que sejam afetos a empresas de serviços de testes laboratoriais, empresa de venda de produtos alimentares (azeite) e produtos têxteis.

36. Dessa forma, no pressuposto que as previsíveis sublocações (arrendamentos) sejam afetas a atividades industriais, é possível renunciar à isenção do IVA prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, desde que cumpridas as condições estabelecidos no Regime da renúncia, aprovado através do Decreto-lei n.º 21/2007. Sendo esse o caso:

- i. Pode a Requerente proceder à dedução do imposto suportado para a realização das operações relativas a cada uma das referidas frações, segundo as regras definidas nos artigos 19.º a 26.º do CIVA, face ao estabelecido no artigo 8.º do referido Regime da renúncia;

- ii. Relativamente à possibilidade de solicitar um pedido de reembolso não havendo atividade tributável, refira-se, que o mecanismo do reembolso do IVA, no que respeita às operações em que os sujeitos passivos se encontram em situação de crédito, encontra-se regulamentado no artigo 22.º do CIVA e no Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho.

Face ao descrito no ponto 29 da presente informação, a Requerente após a submissão da Declaração de Alterações, continuara com enquadramento na isenção do artigo 9.º do CIVA, mas com a indicação de OI (operações imobiliárias), isto é, só entrega declarações periódicas do IVA quando liquida IVA em virtude dessas renúncias, bem como, a deduzir o imposto relativo a essas frações objeto de renúncia à isenção. Dessa forma, passando a realizar operações tributadas (as renunciadas) quando submete uma declaração periódica do IVA, se estiver em situação de crédito de imposto nesse período, pode solicitar o reembolso desde que devidamente documentado, face às instruções estabelecidas no referido Despacho Normativo n.º 18-A/2010.

37. Pelo contrário, se as frações não forem afetas a atividades industriais (por ex. sejam afetas a atividades comerciais), então na(s) operação(es) 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. Nesse pressuposto, todo o imposto suportado com as operações passivas relacionadas - onde se inclui o imposto pago em

resultado dos contratos de cessão de posição contratual do leasing imobiliário - não é passível de beneficiar do direito à dedução.