

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT)
- Artigo: 2.º, n.º 2, al. b) do CIMT
- Assunto: Valor tributável num contrato de cedência da posição contratual e em posterior contrato de compra e venda
- Processo: 2017000688 - IVE n.º 12151, com despacho concordante, de 22.09.2017, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira
- Conteúdo: **I – PEDIDO**

“X”, apresentou pedido de informação vinculativa, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), no sentido de lhe ser prestada informação sobre o valor tributável a atender, em sede de Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT), num contrato de compra e venda precedido de um contrato de cessão de posição contratual num contrato promessa de aquisição de um bem imóvel, bem como das obrigações fiscais decorrentes do pagamento do preço aquando da outorga do contrato de cedência da posição contratual.

II – FACTOS

1 – Em 2016-03-10, “Y”, e a sociedade “Z”, celebraram um contrato promessa de compra e venda, com cláusula de livre cedência da posição contratual, da fração autónoma “...” do prédio urbano inscrito na matriz da União de Freguesias de ..., concelho de ..., sob o artigo ... (cfr. cláusula segunda do contrato).

2 – Posteriormente, em 2017-02-09, a “X” outorgou com “Y” um contrato de cedência de posição contratual, através do qual esta cedeu à “X” a sua posição de promitente compradora no contrato acima referido, assumindo, assim, a “X” aquela posição nesse contrato promessa.

3 – Pela outorga do contrato de cedência de posição contratual, a cessionária, ora Requerente, pagou à cedente o preço de € 13.000,00 e a quantia de € 17.500,00, correspondente ao valor do sinal e princípio de pagamento, sendo o remanescente do preço, no valor de € 52.500,00, pago no ato de compra e venda.

4 – Em 2017-06-09, por escritura de compra e venda, a “X” adquiriu o imóvel à sociedade “Z”, pelo valor de € 70.000,00, tendo sido liquidado e pago IMT e IS sobre aquele valor.

5 - Em face do exposto, a Requerente pretende que lhe seja prestada uma informação vinculativa, nos termos do art.º 68.º da LGT, esclarecendo qual a base tributável no contrato de compra e venda em apreço, bem como da existência de alguma obrigação fiscal decorrente do pagamento do preço de € 13.000,00 aquando da outorga do contrato de cedência da posição contratual.

III – ENQUADRAMENTO LEGAL DO PEDIDO

Antes de responder às questões apresentadas pela Requerente, parece-nos importante fazer um breve enquadramento legal, na vertente tributária, do contrato promessa de aquisição com cláusula de livre cedência de posição contratual e do contrato de cedência de posição contratual.

1. Analisemos em primeiro lugar a tributação do contrato promessa de aquisição e alienação de um bem imóvel com cláusula de livre cedência de posição contratual.

Nos termos da al. a) do n.º 3 do art.º 2.º do CIMT, considera-se que há lugar a uma transmissão onerosa do direito de propriedade, tributável em sede de IMT, pela celebração de contrato promessa de aquisição e alienação de bens imóveis em que seja clausulado no contrato ou posteriormente que o promitente adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro.

Desta forma, sempre que for outorgado um contrato promessa de aquisição e alienação de um bem imóvel com cláusula de livre cedência de posição contratual, deverá ser liquidado IMT de acordo com a norma acima mencionada.

O sujeito passivo do imposto é o primitivo promitente comprador, como determina a al. e) do art.º 4.º do CIMT, segundo a qual *“nas situações previstas nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 2.º, o imposto é devido pelo primitivo promitente adquirente e por cada um dos sucessivos promitentes adquirentes, não lhes sendo aplicável qualquer isenção ou redução de taxa (...)”*.

De acordo com a regra 18.ª do n.º 4 do art.º 12.º do CIMT, o imposto incide apenas sobre a parte do preço paga pelo promitente adquirente ao promitente alienante, sendo a taxa a aplicar, nos termos do n.º 5 do art.º 17.º do CIMT, a que corresponder à totalidade do preço acordado no contrato promessa, não lhe sendo aplicável a redução de taxa referida na al. a) do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT.

Deve, ainda, referir-se que, conforme preceituado no n.º 2 do art.º 22.º do CIMT, nas transmissões previstas na al. a) do n.º 3 do art.º 2.º do CIMT, o imposto será liquidado antes da celebração do contrato-promessa, sem prejuízo de, nos termos do n.º 3 do art.º 22.º do CIMT, sempre que o contrato de compra e venda seja celebrado com o promitente comprador e o mesmo já tenha pago o imposto devido pela outorga do contrato promessa de compra e venda com cláusula de livre cedência, só haver lugar a liquidação adicional quando o valor que competir à transmissão definitiva for superior ao que serviu de base à liquidação anterior, procedendo-se à anulação parcial ou total do imposto se o adquirente beneficiar de redução de taxa ou de isenção.

2. Vejamos, agora, a tributação relativa ao contrato de cedência de posição contratual no exercício do direito conferido por contrato-promessa referido no ponto anterior.

Diz-nos a al. b) do n.º 3 do art.º 2.º do CIMT que se considera haver uma transmissão onerosa do direito de propriedade, tributável em sede de IMT,

pela outorga de um contrato de cessão da posição contratual, em que o cedente cede a sua posição de promitente comprador num contrato promessa de aquisição e alienação de bens imóveis com cláusula de livre cedência a um terceiro.

Neste caso, ocorre um facto tributário, tributável em sede de IMT, na esfera do promitente adquirente (al. e) do art.º 4.º do CIMT), quando o primitivo promitente adquirente cede a sua posição contratual num contrato promessa com aquela cláusula a um terceiro, o cessionário.

De acordo com a regra 18.ª do n.º 4 do art.º 12.º do CIMT, no caso de contratos de cessão de posição contratual, o imposto incide sobre a parte do preço paga pelo cessionário ao cedente e a taxa a aplicar, nos termos do n.º 5 do art.º 17.º do CIMT, é a que corresponder à totalidade do preço acordado no contrato promessa, não lhe sendo aplicável a redução de taxa referida na al. a) do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT.

Ou seja, o IMT incide sobre a parte do preço, o valor do sinal ou adiantamento do preço efetivamente pago pelo cessionário.

Tal como foi referido no ponto anterior relativamente à tributação do contrato promessa com cláusula de livre cedência, também nos contratos de cedência de posição contratual, nos termos do n.º 2 do art.º 22.º do CIMT, o imposto será liquidado antes da celebração desse contrato, sem prejuízo de, conforme preceituado no n.º 3 do art.º 22.º do CIMT, sempre que o contrato de compra e venda seja celebrado com o cessionário e o mesmo já tenha pago o imposto devido pela outorga do contrato de cedência de posição contratual, só haver lugar a liquidação adicional quando o valor que competir à transmissão definitiva for superior ao que serviu de base à liquidação anterior, procedendo-se à anulação parcial ou total do imposto se o adquirente beneficiar de redução de taxa ou de isenção.

3. No momento da celebração do contrato de compra e venda entre o cessionário e o promitente alienante será devido IMT, nos termos do n.º 1 do art.º 2.º do CIMT, segundo o qual *“o IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional”*.

O IMT é devido pelos adquirentes dos bens imóveis (art.º 4.º do CIMT) e o valor tributável será determinado de acordo com o n.º 1 do art.º 12.º do CIMT, isto é, será o valor do preço constante no contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior, considerando-se valor constante do contrato a importância em dinheiro paga a título de preço pelo adquirente (al. a) do n.º 5 do art.º 12.º do CIMT).

Conforme preceituado no n.º 1 do art.º 22.º do CIMT, a liquidação do IMT deverá preceder o ato ou facto translativo dos bens.

Na liquidação a efetuar pela outorga do contrato de compra e venda só haverá liquidação de imposto pela diferença entre esse valor e aquele que foi pago no momento da celebração do contrato de cessão de posição contratual, *“procedendo-se à anulação parcial ou total do imposto se o adquirente beneficiar de redução de taxa ou de isenção”*. Assim o determina o n.º 3 do

art.º 22.º do CIMT.

IV – ANÁLISE DO PEDIDO

Na situação em apreço, a cessionária, ora Requerente, pagou à cedente o montante de € 13.000,00 pelo valor da cedência da posição contratual e € 17.500,00, a título de sinal, pelo que será a soma destes dois montantes o valor tributável para efeitos de IMT. Desta forma, nos termos da al. b) do n.º 3 do art.º 2.º do CIMT e, de acordo com a regra 18.ª do n.º 4 do art.º 12.º do CIMT, a Requerente deveria ter pago IMT sobre o valor de € 30.500,00, antes do contrato de cedência da posição contratual.

Posteriormente, aquando da outorga do contrato de compra e venda entre a cessionária, ora Requerente, e a sociedade “Z” era devido IMT por essa transmissão, nos termos do n.º 1 do art.º 2.º do CIMT, sendo o valor tributável o valor constante no contrato (€ 70.000,00), por este ser superior ao VPT do imóvel (n.º 1 do art.º 12.º do CIMT).

V – CONCLUSÃO

Em face do exposto, conclui-se que:

- a) É devido IMT pelo preço efetivamente pago pela cedência da posição contratual (valor da cedência, sinal e adiantamento), nos termos da al. b) do n.º 3 do art.º 2.º do CIMT e de acordo com a regra 18.ª do n.º 4 do art.º 12.º do CIMT, sendo o imposto devido pelo cessionário (no caso em apreço a ora Requerente);
- b) Na liquidação do imposto pela outorga da escritura de compra e venda, o valor tributável será determinado nos termos do n.º 1 do art.º 12.º do CIMT, isto é, será o valor do preço constante no contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior, considerando-se valor constante do contrato a importância em dinheiro paga a título de preço pelo adquirente (al. a) do n.º 5 do art.º 12.º do CIMT), sendo o imposto devido pelo adquirente do bem imóvel (no caso em apreço a ora Requerente);
- c) Ao valor de liquidação apurado nos termos da alínea anterior seria abatível o valor do imposto referido na alínea a).