

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 19º; 20º; 21º

Assunto: Direito à dedução – Aquisição da posição de locatária através do contrato de cessão da posição contratual no contrato de locação. Exercício do direito à dedução do IVA suportado nesta operação de cessão.

Processo: **nº 11839**, por despacho de 2017-08-02, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

**1.** A requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de tributação mensal, desde 09-11-2015, pelo exercício da atividade principal "Atividade de Gestão de Fundos" e pela atividade secundária de "Arrendamento de Bens Imobiliários", a que correspondem aos CAE's:66300 e 68200, respetivamente, realizando operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito, utilizando para efeitos do direito à dedução o método de afetação real.

**2.** A requerente pretende vir a adquirir a posição de locatária através do contrato de cessão da posição contratual no contrato de locação financeira pelo que questiona se pode exercer o direito à dedução do IVA suportado na citada operação de cessão.

**3.** Acrescenta, ainda, que o referido imóvel será objeto de sublocação, contra o pagamento de uma renda mensal, acrescido do IVA.

**4.** No âmbito do Código do IVA, a cedência da posição contratual num "Contrato de Locação Financeira", é uma operação sujeita a IVA e dela não isenta, face ao conceito residual estabelecido n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, que considera *"como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens"*.

**5.** A referida operação encontra-se, portanto, sujeita a liquidação de IVA à taxa definida na alínea c) do n.º 1 do artigo 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 artigo 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.

**6.** 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 alínea 30) do artigo 9.º do CIVA, que determina que estão isentas de IVA "as operações sujeitas a IMT".

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

**a)** 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.

**b)** 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 artigo 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 n.º 1 do artigo 16.º do CIVA.

**8.** Embora esteja prevista a isenção na locação de bens imóveis, o n.º 4 do artigo 12.º do CIVA, permite que os sujeitos passivos que procedam a locação de imóveis, a outros sujeitos passivos, que utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução do imposto, de acordo com o n.º 6 da mesmo artigo, renunciem a esta isenção, nos termos e condições estabelecidas no regime de renúncia, aprovado através do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29/01, tendo sido sobre esta matéria, divulgadas instruções administrativas do Ofício-circulado n.º 30099, de 2007/02/09, desta Direção de Serviços.

**9.** A cessão da posição contratual do contrato de locação financeira implica a alteração do locatário. Assim, existindo renúncia à isenção na locação no 1º 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.

**10.** Para renunciar o locador (no caso, o Banco) 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 de renúncia) tal como se tem que verificar as respetivas condições no referido locatário.

**11.** De facto, o cessionário pretende efetuar uma sublocação do imóvel, imóvel este para fins industriais. Deste modo, tratando-se de um armazém destinado a atividade industrial (conforme descrito na matriz predial do referido imóvel), a sublocação é suscetível de renúncia à isenção em conformidade com o n.º 4 do artigo 2.º do Regime da Renúncia.

**12.** Nestes termos, para que a renúncia a efetuar pela entidade locadora 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.

**13.** Quanto ao exercício do direito à dedução do IVA liquidado na cessão de posição contratual do contrato de locação financeira, deve ter em conta, ainda, o seguinte:

**a)** O direito à dedução do IVA encontra-se definido pelos artigos 19º a 22º do CIVA. 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 19º e n.º 1 do artigo 20º, ambos do CIVA].

**b)** Em termos formais, só confere direito à dedução o imposto mencionado em faturas passadas em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo (n.º 2 do artigo 19º do CIVA), considerando-se passados em forma legal as

faturas que contêm os requisitos do n.º 5 do artigo 36.º e n.º 2 do artigo 40.º ambos do CIVA.

**14.** O contrato de cedência de posição contratual deve ser complementado com a emissão da fatura emitida em forma legal.

**15.** Assim sendo, o IVA suportado na cedência de posição contratual só pode ser deduzido desde que tenha sido efetuada a renúncia à isenção em simultâneo com o contrato de locação financeira e do contrato de sublocação e desde que o sublocatário utilize o imóvel em operações tributáveis que confirmam o direito à dedução (o que resulta diretamente das condições que devem ser cumpridas para que a renúncia na sublocação produza efeitos). (ver Ofício-circulado n.º 30099 de 09-02-2007)