FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 9.º, n.º 30

Assunto: Locação de imóveis

Processo: I301 2007005 - despacho do SDG dos Impostos, em substituição do Director-Geral, em 20-07-07

Conteúdo: 1. A exponente vem solicitar esclarecimento sobre se está correcto o seu entendimento de que "*o conceito de locação de bens imóveis previsto no n.º 30 do artigo 9.º do Código do IVA é, necessariamente, o conceito previsto nos artigos 1022.º e seguintes do Código Civil, uma vez que o contrário não resulta da Lei*".

2. A exponente é uma empresa pública, dotada de personalidade jurídica, autonomia administrativa e financeira e património próprio, responsável por gerir a rede ferroviária nas suas vertentes de construção, conservação, manutenção, preservação do património e gestão de capacidades.

3. A exponente está enquadrada para efeitos de IVA no regime normal de tributação com periodicidade mensal, pelo exercício da actividade "Outras Actividades Auxiliares dos Transportes Terrestres" – CAE 063210, realizando operações não isentas que conferem o direito à dedução.

4. No âmbito da sua actividade, a empresa desenvolve projectos e empreendimentos imobiliários e de requalificação urbana, que na maioria das vezes envolvem o recurso a contratos de concessão de exploração das estações ferroviárias e respectivas áreas envolventes.

5. Os bens objecto desses contratos de concessão ou utilização são bens integrados no conceito de bens do domínio público ferroviário, cujo regime jurídico consta do Decreto-Lei n.º 276/2003, de 4 de Novembro, bem como do Decreto n.º 11928, de 21 de Julho de 1926, e do Decreto n.º 12800, de 7 de Dezembro de 1926.

6. Nos termos do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 276/2003, de 4 de Novembro:

"1 Integram o domínio público ferroviário os bens pertencentes à infra-estrutura ferroviária, designadamente:

a) As linhas férreas e ramais que constituem a rede ferroviária nacional;

b) ...

c)...

d) Os edifícios das estações e dos apeadeiros

e) As dependências afectas às infra-estruturas e as destinadas à exploração comercial do serviço de transporte ferroviário de passageiros ou mercadorias;

f) As oficinas e equipamentos afectos à construção, à manutenção e à exploração das instalações fixas e do material circulante

g) Os imóveis destinados ao funcionamento dos serviços e ao alojamento do pessoal ferroviário;

h)....

2.- *Fazem ainda parte do domínio público ferroviário:*

a) *A universalidade de bens que constituem o estabelecimento industrial ou comercial afecto ao funcionamento e à exploração do serviço público ferroviário, nos termos do artigo 2.º;*

b)...

c)...

d) *As servidões de linha férrea constituídas para permitir a implantação das infra-estruturas ferroviárias necessárias à circulação dos transportes ferroviários no solo, no subsolo e no espaço aéreo de quaisquer terrenos públicos ou privados;*

e) *As servidões e restrições ao direito dos prédios confinantes com o caminho de ferro ou seus vizinhos;*

f) *Os demais bens que a lei qualifique como tal".*

7. Para além disso, de acordo com o previsto no n.º 1 do artigo 6.º do mesmo diploma, os bens do domínio público ferroviário, salvaguardadas as situações previstas na Lei n.º 10/90, de 17 de Março — Lei de Bases do Sistema de Transportes Terrestres — pertencem ao domínio público do Estado.

8. O Decreto n.º 11928, de 21 de Julho de 1926, vem expressamente estipular no seu preâmbulo, que "dado o carácter muito especial de exploração dos serviços ferroviários, não são de aplicar às concessões temporárias, embora feitas a título precário de terreno ou construções que façam parte ou existam a dentro do perímetro das estações dos caminhos de ferro as disposições vigentes das leis do inquilinato".

9. O artigo 1.º do referido diploma estabelece que "*não se consideram abrangidas pelas disposições de quaisquer diplomas que regulam o contrato de arrendamento, quer de prédios rústicos, quer de prédios urbanos, as concessões feitas pelas administrações dos caminhos de ferro de quaisquer terrenos ou edifícios existentes dentro da área das respectivas concessões que serão sempre reguladas pelas cláusulas em vigor das tarifas ferroviárias e ainda pelas condições exaradas nos contratos que forem celebrados entre os interessados*".

10. Para além disso, tal como vem previsto no artigo 28.º do anteriormente referido Decreto-Lei n.º 276/2003, de 4 de Novembro, as concessões de uso privativo de instalações ou imóveis do domínio público ferroviário deverão ser objecto de contrato de concessão.

11. O Decreto n.º 12800, de 7 de Dezembro de 1926, regula a faculdade de desocupação coerciva nas concessões que tenham caducado.

12. De acordo com o previsto na alínea a) n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo (alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA), agindo como tal.

13. As operações económicas e os respectivos contratos de concessão ou utilização de bens que integram o domínio público ferroviário, são operações qualificadas como prestações de serviços, face ao conceito residual estabelecido no artigo 4.º n.º 1 do CIVA, e como tal sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado.

14. Em sede de IVA, regra geral, a locação de bens imóveis configura uma operação sujeita a imposto, mas dele isenta nos termos do n.º 30 do art.º 9.º do CIVA.

15. O conceito de locação de imóveis encontra-se previsto nos artigos 1022.º e seguintes do Código Civil, na redacção introduzida pela Lei n.º 6/2006, de 27 de Fevereiro, que aprovou o Novo Regime do Arrendamento Urbano.

16. O artigo 1022.º do Código Civil dispõe que "locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição".

17. O problema em análise, no fundo, remete para a questão de saber se o conceito de locação de imóveis, para efeitos do Código do IVA, que é um conceito importado do Direito Civil, deve ser interpretado de forma autónoma no Direito Fiscal, ou se, pelo contrário, deve ser atribuído o mesmo significado que lhe é conferido no ramo de Direito de onde provém, caso em que teremos de buscar tal significado nesse ramo de Direito.

18. No caso em concreto do conceito de locação de imóveis, é aplicável o disposto no artigo 11.º n.º 2 da Lei Geral Tributária, que dispõe que "sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei".

19. Ou seja, uma vez que se trata de conceito importado de outro ramo de direito – Direito Civil – e por este não se encontrar definido pelo Código do IVA, deve ser interpretado no mesmo sentido que lhe é atribuído pelo Direito Civil.

20. A solução apenas será diferente se, a propósito de um caso concreto, se verificar que se lhe deve atribuir um significado autónomo por via de interpretação autónoma do conceito no contexto da lei fiscal – interpretação essa justificada pelo elemento teleológico de interpretação ou legitimada pelo artigo 11.º n.º 3 da LGT. ⁽¹⁾

21. Da qualificação pelo Direito Civil, dependerá a atribuição do regime fiscal que lhe corresponda.

22. Por outras palavras, o n.º 2 do artigo 11.º da LGT deve ser interpretado no sentido de que "... *o problema se resolve através da directriz metodológica segundo a qual, quando as normas fiscais utilizam expressões correspondentes a certos conceitos do direito privado, caberá aos órgãos a que compete a sua aplicação indagar, em cada caso, de acordo com as regras da hermenêutica jurídica e recorrendo aos elementos de interpretação disponíveis, se essa norma ou essas normas deram a tais conceitos um significado próprio ou se mantiveram o seu conteúdo originário jurídico-privado. (...) Em suma, o intérprete pode chegar à conclusão de que estamos perante um sentido próprio ou específico do direito fiscal, relativamente a termos provenientes de outros ramos de direito, decorra tal sentido directa ou indirectamente das normas interpretandas*".⁽²⁾

23. Concluindo, o conceito de "locação" que deve ser tido em conta na interpretação do âmbito da isenção prevista no n.º 30 do art.º 9.º do CIVA, corresponde na íntegra ao conceito previsto na lei civil.

24. Tudo o que esteja para além do conceito civilístico de locação de imóveis,

nomeadamente, todos os contratos que impliquem, para além da locação, a prestação de outros serviços, incluindo aqueles expressamente previstos no Código do IVA⁽³⁾, não podem aproveitar a isenção de imposto.

25. E assim sendo, os contratos de concessão de bens do domínio público ferroviário, interpretados nos termos da presente informação, sob reserva porém de outro entendimento face à análise in casu, em primeiro lugar, por não se enquadrarem no conceito de locação de bens imóveis, previsto no artigos 1022.º e seguintes do Código Civil, e em segundo lugar, conforme definido através do Decreto n.º 11928, de 21 de Julho de 1926 e art.º 28.º do Decreto-Lei n.º 276/2003, de 4 de Novembro, estabelecendo este último que o uso privado de instalações ou imóveis do domínio público ferroviário devem ser objecto de contrato de concessão, não têm enquadramento na isenção prevista no n.º 30 do artigo 9.º do CIVA, pelo que se encontram sujeitos a IVA e dele não isentos.

⁽¹⁾ Ver neste sentido o Parecer n.º 51/2005, de 2005.06.09, do Centro de Estudos Fiscais, com despacho concordante do Director-Geral em 2005.06.22, que se pronunciou sobre a natureza jurídica de contratos de exploração de centros comerciais e de contratos de utilização de lojas, concluindo pela aplicação do regime da sujeição de IVA e pela exclusão da isenção estabelecida para as operações de locação de imóveis (n.º 30 do art.º 9.º do CIVA).

⁽²⁾ J. Casalta Nabais – Direito Fiscal, cit., p. 96 e ss

⁽³⁾ O artigo 9.º n.º 30 do CIVA, tal como o artigo 13.º ponto B) alínea b) da 6.ª Directiva e, actualmente, o artigo 135.º n.º 1 alínea l) da Directiva 2006/112/CE, refere expressamente que a isenção não abrange:

- a) A locação quando associada a prestações de serviços de alojamento, efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo;
- b) A locação de áreas para recolha ou estacionamento colectivo de veículos;
- c) A locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial;
- d) A locação de cofres-fortes;
- e) A locação de espaços para exposições ou publicidade.