

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Alínea c) do n.º 1 do art. 18.º. alínea f) do n.º 3 do art.º 3.º e 7.º.

Assunto: Locação - Cedência/arrendamento de espaços - Donativos

Processo: n.º 607, por despacho de 2010-05-17, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral dos Impostos.

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...**A**...», presta-se a seguinte informação.

1. A exponente, encontra-se enquadrada para efeitos de IVA, no regime de isenção do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), exercendo a actividade de "Apoio Social para Pessoas Idosas sem Alojamento, Associações culturais e Recreativas."

2. Relativamente ao edifício da sua sede, que se encontra em vias de passar para a sua posse, através de escritura pública de permuta com o Município da, tem-lhe sido solicitada a cedência/arrendamento de espaços, por parte de entidades públicas de cariz social e entidades privadas, para o exercício das suas actividades.

3. Os montantes resultantes dessa cedência destinam-se ao desenvolvimento e suporte da sua própria actividade e dos custos correntes do referido edifício. Assim, solicita informação sobre o enquadramento fiscal para efeitos de IVA, de tal operação, "cedência/arrendamento de salas". Questiona ainda o enquadramento de "donativos para a sua instituição".

4. Face ao disposto no n.º 19 do art.º 9.º do CIVA, são isentas de imposto, as prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas, efectuadas no interesse colectivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objectivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos.

5. Esta isenção, é aplicável às transmissões de bens e/ou prestações de serviços que reúnam, cumulativamente os seguintes requisitos: sejam efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa, isto é, que não prossigam a obtenção de lucros; sejam efectuadas no interesse colectivo dos seus associados e a única contraprestação deve ser uma quota fixada nos termos dos estatutos.

6. De acordo com o disposto no art.º 10.º do CIVA, para efeitos de isenção, apenas são considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente:

a) "Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou por interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração;

b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para

comprovação do referido na alínea anterior;

c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas a imposto;

d) Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto."

7. Não obstante se desconhecer o conteúdo dos Estatutos, reunindo a exponente, como associação, as condições atrás referidas, quer pela natureza e fins que lhe estão cometidos, quer pelas actividades que pratica, "apoio social para pessoas idosas, associações culturais e recreativas", está abrangida pela isenção prevista nos normativos já referidos. Contudo se, como se prevê, a exponente, vier a efectuar prestações de serviços, as quais dão lugar à obtenção de receitas distintas da mera quotização dos associados, são tais operações sujeitas a IVA e dele não isentas, implicando a liquidação de imposto nessas operações, ainda que efectuadas no interesse colectivo dos associados e para a prossecução da actividade, a menos que, lhe pudesse aproveitar alguma das isenções previstas no artº 9º do CIVA.

8. Assim, relativamente às operações de "cedência de espaços/arrendamento de salas" do edifício de que vai ser proprietária, é o seguinte o enquadramento fiscal em sede de imposto sobre o valor acrescentado:

8.1 Em harmonia com a alínea a) do nº 1 do artº 1º, conjugada com o nº 1 do artº 4º, ambos do CIVA, a locação de bens imóveis é considerada uma prestação de serviços sujeita a IVA.

8.2 No entanto, o princípio geral de tributação segundo o qual o imposto é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo de imposto prevê determinadas derrogações, entre as quais, o nº 29 do artº 9º do CIVA, que determina que a locação de bens imóveis se encontra isenta, salvo nas situações descritas nas respectivas alíneas a) a e).

8.3 A legislação nacional define o conceito de locação de imóveis, conforme disposto no artigo 1022º do Código Civil, na redacção introduzida pela Lei nº 6/2006, de 27 de Fevereiro, que aprovou o Novo Regime do Arrendamento Urbano: " Locação é um contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição."

8.4 Mais se refere que a administração fiscal tem utilizado um critério preciso que permite distinguir as situações de locação do imóvel pura e simples - mero arrendamento - das outras situações em que esse arrendamento, nas condições em que é realizado, proporciona ao locatário um determinado valor acrescentado.

8.5 Assim, só se encontra isenta de IVA a locação de bens imóveis para fins habitacionais ou para fins não habitacionais - comerciais, industriais ou agrícolas - quando for efectuada "paredes nuas", no caso de prédios urbanos ou de parte urbana em prédios mistos, ou "apenas o solo" no caso de prédios rústicos.

8.6 Tratando-se de uma locação de espaços devidamente preparados para o exercício de uma actividade, apetrechado com um mínimo de

condições que vão para além do conceito, necessariamente restrito de "paredes nuas", ou se for acompanhado de outras prestações de serviços, a isenção já não se verifica, ficando sujeita a imposto sobre o valor acrescentado.

9. Deste modo, na situação exposta, sendo a operação de "cedência/arrendamento de salas" de parte do edifício, interpretada nos termos da presente informação, como se tratando de espaços preparados para o exercício de uma actividade económica, constitui uma prestação de serviços nos termos do artº 4º do CIVA, não podendo assim beneficiar da isenção prevista no nº 29 do artº 9º do CIVA, pelo que se encontra sujeita a IVA e dele não isenta, isto, sem prejuízo de poder vir a ser estabelecido um negócio jurídico diferente em que a operação de locação do espaço possa beneficiar da referida isenção, por ter enquadramento no conceito de "paredes nuas".

10. Assim, caso se venha a verificar que a exponente, que actualmente apenas realiza operações isentas, que não lhe conferem direito à dedução, passe também a realizar operações sujeitas, que lhe conferem esse mesmo direito, por se tratar de um sujeito passivo misto, fica obrigado à disciplina do artº 23º do CIVA.

11. Assim sendo e, atendendo ao actual enquadramento da exponente na isenção do artº 9º do CIVA, caso se venha a verificar a situação descrita no ponto anterior, deve a exponente proceder à entrega de uma declaração de alterações, nos termos do artº 32º do CIVA.

12. Relativamente à qualificação dos "donativos para a instituição", o seu enquadramento em sede de IVA é o seguinte, conforme orientações divulgadas através das Circulares nºs 12/2002, de 19 de Abril, da DSIRC e DSIVA e 2/2004, de 20 de Janeiro, da DSIRC:

12.1 Em sede de IVA e no que respeita aos donativos em dinheiro efectuados por sujeitos passivos do imposto, resulta da circular n.º 12/2002, de 19 de Abril, que quando as regalias associadas a um donativo em dinheiro confirmem, pela sua natureza e valor, o espírito de liberalidade do doador, não se verifica nesse caso, o pressuposto de incidência objectiva do imposto, ficando tais donativos fora do campo de incidência do IVA. Contudo, quando tais donativos têm associada a prestação de determinados serviços, constituem a contraprestação de uma operação tributável, devendo, portanto, ser tributados.

12.2 Quanto aos donativos em espécie, no Código do IVA, assimilam-se, para efeitos de tributação, determinadas operações gratuitas a operações onerosas, por aplicação do disposto na alínea f) do n.º 3 do art.º 3.º do CIVA, que prevê, *"Ressalvando o disposto no artº 26, a afectação permanente de bens da empresa a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto"*.

a) Não haverá, contudo, sujeição a imposto, ainda que tenha havido lugar à dedução total ou parcial do IVA contido nos bens objecto de transmissão gratuita, nos casos em que em conformidade com o disposto no n.º 7 do art.º 3.º do CIVA (aditado pela Lei nº 67-A/2007, de 31 de Dezembro), se esteja perante ofertas que sejam de valor unitário igual ou inferior a €

50,00 e cujo valor global anual não exceda cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior, em conformidade com os usos comerciais.

b) A Portaria n.º 497/2008, de 24 de Junho, regulamenta as condições delimitadoras do conceito de amostra e de oferta de pequeno valor e define os procedimentos e obrigações contabilísticas a cumprir pelos sujeitos passivos do imposto, para efeitos de aplicação do n.º 7 do art.º 3.º do CIVA.

c) Nos termos das normas enunciadas, no caso da oferta ser constituída por um conjunto de bens, o valor de € 50,00, aplica-se ao conjunto dos bens e não a cada bem de per si.

d) Deste modo e a verificar-se que os donativos que venham a estar em causa se consubstanciam na entrega de ofertas que cumprem os requisitos anteriormente referidos não serão os mesmos tributados.

e) Caso o valor da oferta ultrapasse o valor estabelecido no n.º 7 do art.º 3.º do CIVA, haverá obrigatoriedade de liquidação de imposto, salvo, naturalmente, se não tiver exercido o direito à dedução do correspondente imposto suportado a montante.

f) Contudo e caso se trate de um donativo que não possa ser abrangido pelo conceito de "oferta" e que se encontre desonerado de IVA, por o imposto que incidiu sobre a respectiva aquisição ter sido deduzido total ou parcialmente, a sua entrega é assimilada a uma transmissão onerosa de bens, devendo ser sujeita a tributação.