finanças
DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS

INFORMAÇÃO VINCULATIVA

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 9º, nº 30

Assunto: Locação de imóveis

Processo: L201 2006049 - despacho do SDG dos Impostos, em substituição do Director-Geral, em 24-07-07

Conteúdo:

1. A requerente pretende ser informada sobre o enquadramento em sede de IVA da operação de locação de imóveis, nomeadamente, de uma parte das suas instalações administrativas.

1.1. A requerente tem como actividade principal a transformação e comercialização de produtos agro-alimentares e factores de produção agro-pecuários e formação profissional.

1.2. Está enquadrada para efeitos de IVA no regime normal de tributação com periodicidade mensal, pelo exercício da actividade "Indústrias do Leite e Derivados" – CAE 015510, realizando operações não isentas que conferem o direito à dedução.

1.3. A requerente pretende dar de arrendamento parte de um imóvel, do qual é proprietária e que se encontra afecto à sua actividade económica, servindo como apoio administrativo.

2. Em harmonia com a alínea a) do n.° 1 do artigo 1.°, conjugada com o n.° 1 do artigo 4.°, ambos do CIVA, a locação de bens imóveis é considerada uma prestação de serviços sujeita a IVA.

3. 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 n.° 30 do artigo 9.° do CIVA, que determina que a locação de bens imóveis se encontra isenta, independentemente da natureza jurídica do negócio e do estatuto do locador.

4. Esta isenção resulta da transposição para o ordenamento jurídico nacional do disposto na alínea l) do n.° 1 do artigo 135.° da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (1), que estabelece que:

1. Os *Estados-Membros isentam as seguintes operações:*

l) A locação de bens imóveis.

5. O quadro de aplicação desta isenção, que tem sido progressivamente desenvolvido à luz da jurisprudência comunitária, tem como vector principal o princípio de que a norma que lhe dá forma, tratando-se de uma derrogação a um princípio geral, deve ser objecto de uma interpretação estrita(2).

6. Outra orientação significativa é a de que as isenções previstas nos artigos 131.° e seguintes da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro – que correspondem ao anterior artigo 13.° da Sexta Directiva – constituem conceitos autónomos de Direito Comunitário e devem, como tal, ser objecto de uma definição comunitária (3).

7. Essa definição, em muitos casos, não coincide com a amplitude dos

conceitos ao nível das legislações nacionais. A jurisprudência comunitária tem seguido uma orientação que tem em consideração, na falta de outras indicações normativas, o "significado habitual" que a noção comunitária tem nas ordens jurídicas dos Estados-Membros.

8. Deste modo, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), vem definir o conceito de *locação de imóveis* para efeitos da isenção do IVA, nos seguintes termos:

a) é a operação económica em que o proprietário de um imóvel cede ao locatário (prestação de serviços) (4);

b) o direito de ocupar o imóvel e dele excluir outras pessoas (5);

c) contra o pagamento de uma renda (contraprestação) (6);

d) por um prazo convencionado (duração) (7).

9. A legislação nacional define o conceito de *locação de imóveis* de modo semelhante, dispondo o artigo 1022.° do Código Civil, na redacção introduzida pela Lei n.° 6/2006, de 27 de Fevereiro, que aprovou o Novo Regime do Arrendamento Urbano, que:

Locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à *outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição.*

10. Estas características do contrato de locação constituem os seus elementos essenciais, devendo não só estar presentes na operação económica em análise mas, para além disso, devem ser as características predominantes nessa operação económica.

11. Mais particularmente, a locação do imóvel, no sentido de uma *colocação passiva do imóvel* à *disposição* deve ser a prestação preponderante da operação económica (8) (9);

12. Assim, a jurisprudência comunitária considera que toda e qualquer prestação que esteja para além deste âmbito não deverá beneficiar da isenção. Nos termos do artigo 13.° B alínea b) da Sexta Directiva, que corresponde actualmente ao artigo 135.° n.° 1 alínea l) e n.° 2 da Directiva 2006/112/CE, encontram-se expressamente afastadas da isenção:

a) As operações de alojamento, tal como definidas na legislação dos Estados-membros, realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou *de sectores* com *funções análogas, incluindo as locações de campos de férias ou de terrenos para campismo;*

b) A locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;

c) A locação de equipamento e de maquinaria de instalação fixa;

d) A locação de cofres-fortes.

13. Estas excepções à isenção correspondem a operações económicas que englobam não só situações de locação de imóveis propriamente ditas, mas também outro tipo de características provenientes de outros contratos e que por esse facto, perdem a qualidade de *mera colocação à disposição de locais ou de superfícies de imóveis em contrapartida de uma retribuição ligada ao decurso do tempo.*

14. Nestas operações estamos perante contratos onde sobreleva a importância de outro tipo de serviços em relação à simples locação de espaço,

nomeadamente, instalações ou áreas devidamente preparadas e apetrechadas para dar continuidade ao exercício de uma actividade comercial e/ou industrial – por exemplo, salas para conferências, cursos, congressos, salas apetrechadas para escritórios.

15. São assim de excluir da isenção todas as situações que, apesar de partilharem alguns dos elementos preponderantes do contrato de locação, tal como definidos nos pontos 8 e 9 desta informação, caracterizam-se essencialmente por integrarem outras prestações de serviços conexas à fruição do imóvel e que implicam uma exploração activa dos bens imóveis, para além do simples gozo temporário do bem.

16. Ainda para mais, tal como previsto na parte final do n.° 2 do artigo 135.° da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, é possível aos Estados-Membros excluir da isenção outras operações para além das expressamente previstas na Directiva (10):

Os Estados-membros podem prever outras excepções ao âmbito de aplicação da isenção prevista na alínea l) do n.° 1.

17. Assim, nos termos do n.° 30 do artigo 9.° do CIVA, encontra-se expressamente afastada da isenção, para além das excepções previstas na Directiva Comunitária:

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.*

18. 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.

19. 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 (11).

20. Este conceito permite, desde logo, limitar a isenção de locação de imóveis às situações em que a cedência do gozo do imóvel não é acompanhada de quaisquer bens de equipamento instalados no imóvel ou acompanhada do fornecimento de mobiliário e/ou de outros utensílios.

21. No entanto, o conceito de "paredes nuas" não se limita aí. Mais do que isso, deve ser interpretado à luz da ideia de diferenciação entre o conceito civilístico de locação de bens imóveis – nos termos do artigo 1022.° do Código Civil, o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição – e o conceito de cedência temporária de estabelecimento ou cessão de exploração de estabelecimento – nos termos do artigo 1109.° do Código Civil, na redacção da Lei n.° 6/2006, de 27 de Fevereiro (Novo Regime do Arrendamento Urbano) transferência temporária e onerosa do gozo do prédio ou de parte dele, em conjunto com a exploração de um estabelecimento comercial ou industrial nele instalado.

22. Ou seja, o conceito "paredes nuas", não se limita ao facto de a locação ser

acompanhada ou não de determinados bens de equipamento, mobiliário ou utensílios, está intrinsecamente relacionado com a aptidão produtiva do imóvel, ou melhor a preparação para o exercício de uma actividade empresarial.

23. Assim, tendo tudo isto em consideração, estamos na presença de uma cedência de determinado espaço preparado para o exercício de uma actividade económica.

23.1. O espaço que a exponente pretende ceder faz parte das suas instalações administrativas, onde, até então desenvolveu a sua actividade, ainda que se considere que as funções administrativas, ou mesmo a actividade de formação profissional, constituem actividades acessórias da sua actividade principal — produção agro-pecuária.

23.2. Por outras palavras, a cedência do espaço disponível que integra as instalações administrativas vem apetrechado com um mínimo de condições que vão para além do conceito, necessariamente restrito, de "paredes nuas".

23.3. Para além disso, não se vislumbra no caso concreto que o arrendamento do espaço não seja acompanhado de outros serviços essenciais à prossecução de determinada actividade económica.

23.4. E assim sendo, a operação económica de arrendamento de uma parte das instalações administrativas da empresa, interpretada nos termos da presente informação, sob reserva porém de outro entendimento face à análise in casu (isto é, do negócio jurídico negociado e da operação efectivamente realizada), constitui uma prestação de serviços nos termos do artigo 4.° do CIVA, que não tem enquadramento na isenção prevista no n.° 30 do artigo 9.° do CIVA, pelo que se encontra sujeita a IVA e dele não isenta.

---

(1) Esta Directiva do Conselho veio substituir a Sexta Directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977 – relativa à harmonização das legislações do Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme.

(2)Ver entre outros, o Acórdão do TJCE de 1998.02.12, caso Blasi (C-346/95).

(3) Ver entre outros Acórdãos do TJCE, os Acórdãos de 2000.09.12, caso Comissão/Reino Unido (C-359/97) e caso Comissão/Irlanda (C-358/97).

(4) Acórdão do TJCE de 2001.10.09, caso Mirror Group (C-409/98).

(5) Acórdão do TJCE de 2003.06.12, caso Sinclair Collis (C-275/01).

(6) Acórdão do TJCE de 2003.05.08, caso Seeling (C-269/00).

(7) Acórdão do TJCE de 2004.11.18, caso Temco Europe (C-284/03).

(8) Acórdão do TJCE de 2001.01.18, caso Lindõpark (C-150/99).

(9) Esta interpretação não põe em causa a noção de que a operação económica deve ser vista como um conjunto incidível de vários elementos que constituem uma única operação para efeitos de incidência do IVA, tendo em conta, em primeira mão, a função económica que subjaz tanto ao objecto principal como aos acessórios.

(10) Esta advertência é, de certa maneira, desnecessária, dado que a Directiva somente vincula o Estado-membro destinatário quanto ao resultado a

alcançar, deixando ao critério deste a forma e o meio de o fazer.

(11) Ver Oficio-Circulado n.° 30022, de 2000.06.16, desta DSIVA