

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .

Assunto: Contratos de cessão de exploração de parcelas de terreno baldio para instalação de equipamentos de telecomunicações - Alínea 29) do artigo 9.º do Código do IVA

Processo: 27121, com despacho de 2024-12-19, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - Caracterização do Requerente/Sujeito Passivo

1. Através dos elementos existentes no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), verifica-se que a Requerente se encontra registada, para efeitos de IVA, com a atividade principal de "INSTALAÇÃO DE MÁQUINAS E DE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS", com o CAE 33200 e como atividade secundária "REPARAÇÃO E MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTO ELÉCTRICO", com o CAE 033140, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, desde 2006.01.01.

II - Exposição da questão apresentada

2. A requerente é "uma sociedade comercial que tem por objeto a implantação, instalação e exploração de Torres e outros Sites para colocação de equipamento de telecomunicações e de outra natureza, prestação de serviços de gestão e manutenção dos mesmos e serviços conexos."

3. Informa que, "precisa de espaços para a instalação de infraestruturas de telecomunicações, designadamente com a colocação de cabines técnicas, infraestruturas de suporte de antenas, como sejam as torres, bem como outros equipamentos e/ou dispositivos e respetivas cablagens de interligação."

4. Esclarece que, "na prossecução do seu objeto social, celebra habitualmente contratos de arrendamento de imóveis ou parcelas de imóveis (o espaço arrendado) para instalar as infraestruturas de telecomunicações."

5. Acrescenta que, "quando os espaços para instalar estas infraestruturas de telecomunicações se localizam em terrenos baldios, celebra contratos de cessão de exploração de parcelas de terreno baldio, designadas aqui por espaço cedido, o que decorre da imposição legal constante do artigo 36º da Lei n.º 75/2017, de 17 de agosto Regime Jurídico dos Baldios e Demais Meios de Produção Comunitários - mantendo o cedente o direito de utilizar a restante área não cedida."

6. Indica que, "a cessão de exploração de terrenos baldios, é uma simples cedência de solo, sem qualquer benfeitoria, equipamento ou serviço associado, ou apetrechamento necessário ao desenvolvimento da atividade da requerente."

7. E que, "estas cedências não têm por finalidade a cessão de exploração de aptidões específicas dos terrenos baldios, mas que apenas respeitam ao uso de uma parcela de terreno, que, em sede de IVA e para efeitos de incidência deste imposto, não se está perante a cedência de um estabelecimento comercial ou industrial propriamente dito mas perante a cedência de um terreno, atribuída mediante determinada remuneração e

sob determinadas condições de utilização, cuja adequação para a prossecução da atividade da requerente (instalação da infraestrutura de telecomunicações) é da sua inteira responsabilidade.".

8. Vem a Requerente questionar "se a operação decorrente dos contratos de cessão de exploração que celebra com os Baldios, para o exercício da sua atividade, são enquadráveis, na isenção prevista no n.º 29 do artigo 9º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).".

III - Análise às questões colocadas e enquadramento legal

9. Atendendo ao declarado pela Requerente, não tendo enviado cópias do contrato em questão, informa-se que, o enquadramento dos arrendamentos de terrenos agrícolas em sede de IVA, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) dispõe, como princípio geral, que as transmissões de bens e as prestações de serviços que sejam efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, estão sujeitas a IVA.

10. Por aplicação do n.º 1 do artigo 4.º conjugado com o n.º 1 do artigo 3.º, ambos do CIVA, a locação de bens imóveis, onde se inclui, nomeadamente, o arrendamento de terrenos agrícolas, é considerada uma prestação de serviços, encontrando-se, assim, sujeita a imposto.

11. Contudo, o artigo 9.º do CIVA prevê determinadas operações que, por serem consideradas de interesse geral ou social e com fins de relevante importância, nomeadamente por razões de natureza social, cultural ou económica, beneficiam de isenção em sede de IVA.

12. Determina a alínea 29) do artigo 9.º que, a locação de bens imóveis é uma operação isenta, excecionando desta isenção:

- "a) As prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras funções análogas, incluindo parques de campismo;
- b) A locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo 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".

13. Esta norma resulta da transposição do artigo 135.º, n.ºs. 1, alínea l) e 2 da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro), no entanto não consta desta Diretiva IVA, nem do seu Regulamento de Execução, o que se entende por locação, não tendo também sido conferida competência aos Estados-membros para fixar esse conceito em conformidade com os seus ordenamentos jurídicos, o que significa que temos que recorrer à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) nesta matéria.

14. O TJUE considera que, estamos perante uma locação de bens imóveis quando, o proprietário do imóvel cede a uma pessoa (locatário), o direito de ocupar este imóvel, dele excluindo as outras pessoas, por um determinado prazo e em contrapartida de uma renda.

15. A locação deve, assim, traduzir-se na colocação passiva do imóvel à disposição do locatário, estando ligada ao decurso do tempo e não gerando qualquer valor acrescentado significativo, não sendo acompanhada de quaisquer prestações de

serviços que retirem à locação o carácter de preponderância na operação em causa.

16. Nesse sentido, quando se trate do arrendamento de um imóvel - no caso concreto, um prédio rústico - sem que tenha sido antecedido de prévia preparação do terreno, ou de quaisquer outras medidas que possam ser consideradas como benfeitorias úteis e não se encontre implantada no terreno qualquer obra ou infraestrutura que sirva de apoio à sua exploração, o mesmo configura uma simples locação de imóvel, abrangida pela isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

17. Face ao exposto pela Requerente no ponto 6 desta informação, afigura-se que a "cessão de exploração de terrenos baldios", se refere de facto e apenas à cedência do solo sem qualquer benfeitoria, equipamento, serviço associado ou qualquer apetrechamento, necessários ao exercício da atividade a desenvolver pelo requerente.

18. Embora os contratos celebrados sejam designados como sendo de cessão de exploração, a operação que lhes está subjacente configura, pelas razões referidas no ponto anterior, uma simples locação de imóvel.

19. Relativamente, à então alínea 30) do artigo 9.º do CIVA que corresponde à atual alínea 29), importa referir que a Direção de Serviços do IVA emitiu instruções através do Ofício-Circulado 30002, de 15/04/1999 onde se determina:

"A locação de áreas (espaço nu) integrantes de imóveis, para instalação de antenas e respectivo equipamento operativo destinadas ao transporte de sinal rádio de telecomunicações, não se encontra abrangida por qualquer das excepções à isenção do nº 30 do artigo 9º do CIVA;

Tais operações sendo sujeitas a imposto, beneficiam da isenção do nº 30 do artigo 9º do CIVA;

Fica ressalvada a possibilidade de renúncia à isenção e, conseqüente aplicação do imposto àquelas operações, nos termos e condições do nº 4 do artigo 12º do CIVA e do Decreto-Lei."

IV - Conclusão

20. Face ao exposto, as operações em apreço, denominadas de "cessão de exploração de terrenos baldios", configuram operações sujeitas a imposto, mas dele isentas, por força do disposto na alínea 29) do artigo 9º do CIVA.

21. Esta isenção, bem como as restantes consignadas no artigo 9.º do CIVA, designam-se por isenções incompletas uma vez que os sujeitos passivos por ela abrangidos, embora não liquidem imposto nas operações que praticam nesse âmbito, não têm direito a deduzir o imposto suportado nas aquisições de bens e serviços relacionados com essa atividade.