

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma:** CIVA
- Artigo:** n.º 29 do art. 9.º; n.º 1 do art. 4.º; alínea c) do n.º 1 do art. 18.º .
- Assunto:** Locação de Imóveis. Prestações de serviços associadas à locação.
- Processo:** n.º 298, por despacho de 2010-02-08, 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 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por « **A....** », presta-se a seguinte informação.
- 1.** Da conjugação da alínea a) do n.º 1 do art. 1.º com o n.º 1 do art. 4.º, ambos do CIVA, a locação de bens imóveis é considerada uma prestação de serviços sujeita a IVA.
 - 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 n.º 29 do art. 9.º do CIVA, que determina que a locação de bens imóveis se encontra isenta, independentemente da natureza jurídica do negócio e do estatuto do locador.
 - 3.** Esta isenção resulta da transposição para o ordenamento jurídico nacional do disposto na alínea I) do n.º 1 do art. 135.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, que estabelece que:
 1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:
 - I) A locação de bens imóveis.
 - 4.** 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.
 - 5.** A legislação nacional define o conceito de locação de imóveis dispondo o art. 1022.º do Código Civil que “Locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição.”
 - 6.** 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.
 - 7.** 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.** Por vezes verifica-se a existência de operações económicas que englobam não só situações de locação de imóveis propriamente ditas, mas também outro tipo de características que por esse facto conduzem à perda da qualidade de mera colocação à disposição de imóveis em contrapartida de

uma retribuição ligada ao decurso do tempo.

9. Nestas operações estamos perante contratos em que se incluem outros tipos de serviços, que não a simples locação do espaço, nomeadamente as instalações devidamente preparadas e apetrechadas para dar continuidade ao exercício de uma actividade.

10. Será de excluir da isenção as situações em que, apesar de se encontrarem reunidos alguns dos elementos preponderantes do contrato de locação, caracterizam-se 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.

11. 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.

12. Pelo que, 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.

13. 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, do fornecimento de mobiliário e/ou de outros utensílios e de prestações de serviços.

14. 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 art. 1022.º 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 art. 1109.º do Código Civil, a 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.

15. Ou seja, o conceito de “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 económica.

16. No caso em apreço, de acordo com a Cláusula Primeira do Contrato-Programa, a cedência de espaços na Fortaleza de destina-se à realização de eventos municipais, à instalação de serviços e ao armazenamento de bens móveis do Município de

17. E de acordo com o n.º 3 da Cláusula Terceira do Contrato-Programa, cabe à **Fortaleza de, E.M.** “proceder ao armazenamento e à guarda nas instalações da Fortaleza de dos bens móveis que forem confiados pelo Primeiro Outorgante à sua guarda”.

18. Pelo exposto, afigura-se estarmos na presença de uma cedência de

paredes nuas e de prestações de serviços. Pelo que, caso haja uma separação inequívoca da cedência da prestação de serviços, a cedência encontra-se isenta ao abrigo do n.º 29 do art. 9.º do CIVA e a prestação de serviços tributada nos termos do n.º 1 do art. 4.º do CIVA. Caso essa separação não se verifique, quer a cedência quer a prestações de serviços, serão tributadas, à taxa prevista na alínea c) do n.º 1 do art. 18.º do CIVA.