

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA
Artigo: 9.º
Assunto: Enquadramento - Concessão do Direito de Construção, Gestão e Exploração Comercial, em Regime de Serviço Público, da Plataforma Logística.
Processo: n.º 470, por despacho de 2010-05-24, por despacho 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 «**Tráfego...**», presta-se a seguinte informação.

1. A entidade acima identificada procedeu à aquisição do Programa do Concurso e do Caderno de Encargos relativos ao "Concurso Público para a atribuição da Concessão do Direito de Construção, Gestão e Exploração Comercial, em Regime de Serviço Público, da Plataforma Logística de", o qual foi analisado, bem como a Proposta de enquadramento tributário apresentada pela Requerente.

2. Contrato de locação: Relativamente à locação de bens imóveis, na acepção do artigo 13.º, B, alínea b) da Sexta Directiva, segundo a jurisprudência do TJCE, as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva constituem conceitos autónomos de direito comunitário, devendo portanto, ser objecto de uma definição comunitária. Estas isenções são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral de acordo com o qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo. A Sexta Directiva não define o conceito de locação nem remete para as respectivas definições adoptadas na matéria pelos ordenamentos jurídicos dos Estados - Membros. O TJCE já esclareceu que a locação de bens imóveis na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva consiste, em substância, em que um locador confere a um locatário, por um período acordado e em contrapartida de remuneração, o direito de ocupar um imóvel como se fosse o seu proprietário, excluindo qualquer outra pessoa do benefício desse direito.

3. Consta no Caderno de Encargos (art.º 11.º, n.º 1), que a instalação de empresas na Plataforma Logística concretiza-se mediante contrato de aquisição de direito de superfície, ou de arrendamento, de uma parcela de terreno ou de um edifício ou respectiva fracção. A instalação de empresas na Plataforma Logística pode ainda concretizar-se através da atribuição de um direito de utilização pela «**Administração dos Portos do (AP...)**», competindo à Sociedade Gestora concessionária coordenar o respectivo processo.

4. De acordo com o n.º 30 do art.º 9.º do Código do IVA (CIVA) estão isentas de IVA as operações sujeitas a IMT. Incidindo o IMT sobre as transmissões onerosas do direito de propriedade sobre bens imóveis e sobre figuras parcelares desse direito, resulta que a aquisição do direito de superfície, sendo uma operação sujeita a imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, está isenta de IVA nos termos do referido normativo.

5. Relativamente à locação de imóveis, a isenção prevista no n.º 29º do art.º 9 do CIVA, não abrange as situações descritas nas alíneas a) a e) daquele artigo. De acordo com a alínea c) do art.º 9º, n.º 29, não está isenta a locação de bens imóveis, de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial. Existe um estabelecimento comercial ou industrial, quando um determinado conjunto de bens e direitos serve essencialmente, para desenvolver uma certa actividade económica. Desde que o imóvel esteja concebido e equipado para uma actividade, o contrato não pode considerar-se como contrato de locação de imóvel, mas sim como locação de estabelecimento comercial.

6. Na situação exposta pela Requerente, a locação deve ser considerada não isenta se o espaço locado se encontrar apetrechado para o exercício de uma actividade, ou se for acompanhado de outras prestações de serviços, caso contrário, tratando-se da simples locação de imóvel, ainda que com fins comerciais ou industriais, a referida locação encontra-se abrangida pela isenção do art.º 9º, n.º 29 do CIVA.

7. Quando a locação de imóveis é acompanhada de outras prestações de serviços, o TJCE já se pronunciou no sentido de entender que "Por outro lado, em determinadas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, susceptíveis de serem realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas como uma operação única quando não sejam independentes. Tal sucede, por exemplo, quando se verifica que uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e que a ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham do destino fiscal da prestação principal. Em particular, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador.(...) Além disso, pode igualmente considerar-se que se está em presença de uma prestação única quando dois ou vários elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objectivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial" (Processo C 572/07 de 11 de Junho de 2009).

8. Contra-partidas da Concessão: relativamente a esta questão importa analisar o que dispõe o n.º 2 do art.º 2º do CIVA, que diz o seguinte: "*O Estado e as demais pessoas colectivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por eles recebam taxas ou quaisquer contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência.*"

9. O Decreto-Lei n.º 335/98, de 3 de Novembro, alterou o modelo orgânico da «**Administração dos Portos do (AP...)**», de instituto público dotado de personalidade jurídica de direito público, para sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos (art.º 1º do citado Decreto-Lei). Determina ainda que a actuação da «**Administração dos Portos do (AP...), S.A.**», no uso dos poderes de autoridade referidos naquele diploma, rege-se por normas de direito público.

10. Das razões justificativas da alteração, inseridas no preâmbulo do referido diploma, consta que, a "adopção de uma forma jurídica de direito

privado com o seu enquadramento no sector público", face à detenção pelo Estado ou outras pessoas colectivas públicas da totalidade do capital, é o modelo que melhor corresponde à diversidade de atribuições que caracterizam o escopo da AP..... e no qual se conjugam e desenvolvem, em simultâneo, actividades de prestação de serviço de natureza puramente empresarial com o exercício de poderes decorrentes do seu estatuto de autoridade portuária.

11. O actual regime jurídico do sector empresarial do Estado e das empresas públicas, foi estabelecido pelo Decreto-lei n.º 558/99, de 17 de Dezembro, entretanto alterado e republicado pelo D.L. n.º 300/2007 de 23 de Agosto.

12. A respeito deste tema, escrevem José Eduardo Figueiredo Dias e Fernanda Paula Oliveira, Noções Fundamentais de Direito Administrativo, Almedina, "Com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de Setembro, a noção de empresa pública foi substancialmente alterada no nosso direito interno, de forma a adequar-se à noção comunitária correspondente. Apesar das críticas que podem ser assacadas à formulação que lhe foi dada no direito português, ela passou a abranger as empresas públicas com personalidade de direito privado e geridas nos termos desse mesmo direito (artigo 7º). Engloba, portanto, as sociedades privadas de capitais integralmente públicos e as sociedades de capitais mistos em que o Estado exerça ou possa exercer controlo ou influência dominante sobre a sua actividade, desde logo porque detém a maioria do capital, a maioria dos membros dos órgãos de administração ou de fiscalização. Assim, em Portugal, como de resto noutros países, vigora uma noção ampla de empresa pública que abrange dois tipos jurídicos distintos: os entes públicos empresariais cujo capital é constituído por um fundo público e que são pessoas colectivas de direito público, e as empresas de natureza societária (sociedades de capitais públicos), cujo capital se encontra representado em partes sociais (designadamente acções) e que são pessoas colectivas de direito privado, regidas pela lei comercial. Ao lado destas aparecem ainda as sociedades de capitais mistos, em que o capital é partilhado por entidades públicas e por entidades privadas".

13. Sobre o mesmo assunto, escreve João Caupers, Introdução ao Direito Administrativo, 8ª edição, Âncora editora, "Note-se a propósito que, nos termos do Decreto-lei n.º 558/99, de 17 de Dezembro, o conceito de "empresa pública" passou a designar duas espécies de unidades empresariais: a) As entidades públicas empresariais, espécie correspondente às antigas empresas públicas em sentido jurídico-administrativo, dotadas, de personalidade jurídica pública e criadas por decreto-lei cf. artigos 23º e 24º, n.º 1 do Decreto-lei n.º 558/99. b) As outras empresas públicas, correspondentes às antigas empresas públicas em sentido económico, sociedades de capitais públicos ou sociedades de interesse colectivo, desprovidas de personalidade jurídica pública e criadas como sociedades constituídas nos termos da lei comercial - cfr. artigo 3º, n.º 1. Em conjunto, estes dois grupos de empresas públicas e um terceiro, constituído pelas empresas participadas, formam o sector empresarial do Estado - cfr. artigo 2º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 558/99. Sublinhe-se ainda que todas as empresas públicas se regem, em princípio, pelas normas jurídicas aplicáveis às empresas privadas, conforme dispõe o n.º1 do artigo 7º do Decreto-lei n.º 558/99 (princípio da gestão privada). Regras próprias do direito público

somente se aplicam, nos termos dos respectivos estatutos, às empresas habilitadas a exercer poderes de autoridade (cfr. artigo 14º do Decreto-Lei n.º 558/99) e em matéria de extinção das unidades, às entidades públicas empresárias (cfr. artigo 34º, n.º 2).

14. De acordo com o Decreto-lei n.º 558/99, art.º 2º, n.º1 "O sector empresarial do Estado integra as empresas públicas, nos termos do artigo 3º, e as empresas participadas". Determina o artigo 3º: 1- "Consideram-se empresas públicas as sociedades constituídas nos termos da lei comercial, nas quais o Estado ou outras entidades públicas estaduais possam exercer, isolada ou conjuntamente, de forma directa ou indirecta, uma influência dominante em virtude de alguma das seguintes circunstâncias: a) Detenção da maioria do capital ou dos direitos de voto; b) Direito de designar ou de destituir a maioria dos membros dos órgãos de administração ou de fiscalização." 2- "São também empresas públicas as entidades com natureza empresarial reguladas no capítulo III."

15. Sendo a «**Administração dos Portos do ... (AP..., SA)**», uma sociedade anónima de capitais (embora exclusivamente públicos), a adopção de uma forma jurídica de direito privado reconduz esta unidade empresarial do Estado à categoria de empresas públicas com personalidade de direito privado e geridas nos termos desse mesmo direito (art.º 3º, n.º 1 e art.º 7º).

16. De facto, as empresas públicas regem-se em geral pelo direito privado (art.º 7º, n.º 1) estão sujeitas a tributação directa e indirecta nos termos gerais (art.º 7º, n.º 2) e submetidas às regras gerais de concorrência, nacionais e comunitárias (art.º8º). Podem contudo exercer poderes e prerrogativas de que goza o Estado, sendo que estes poderes especiais serão atribuídos por diploma legal, em situações excepcionais e na medida do estritamente necessário à prossecução do interesse público, ou constarão de contrato de concessão (art.º 14º, n.º 1 e 2).

17. Os poderes de autoridade a atribuir desta forma encontram-se plasmados nas alíneas do n.º 1 do art.º 14º, e são os seguintes: " a) Expropriação por utilidade pública; b) Utilização, protecção e gestão das infra-estruturas afectas ao serviço público; c) Licenciamento e concessão, nos termos da legislação aplicável à utilização do domínio público, da ocupação ou do exercício de qualquer actividade nos terrenos, edificações e outras infra-estruturas que lhe estejam afectas."

18. O acórdão do Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia (TJCE), processo C-446/98, de 2000.12.14, pontos 15 a 17, em análise à disposição contida no art.º 4º n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva (77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977), a que corresponde na essência o art.º 2º, n.º 2 do CIVA, evidencia o facto de deverem estar preenchidas cumulativamente duas condições para que a regra da não sujeição seja aplicada; o exercício de actividades por um organismo público e o exercício de actividades efectuadas na qualidade de autoridade pública.

19. Resulta de jurisprudência estabelecida pelo TJCE, que as actividades exercidas na qualidade de autoridade pública na acepção do art.º 4º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, são as desenvolvidas pelos organismos de direito público no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados.

20. Assim, embora no caso presente, estejamos perante uma situação híbrida, susceptível por um lado, de se reconduzir ao exercício de actividades na qualidade de autoridade pública, uma vez que se trata de actividades elencadas no n.º1 do art.º 14º do Decreto-lei n.º 558/99, que irão ser outorgadas a uma entidade privada mediante a celebração de um contrato público, por outro, sendo a **AP.....** uma sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, mas pessoa colectiva fundamentalmente de direito privado, não estão preenchidas os requisitos para a aplicação da não sujeição estabelecida pelo art.º 2º n.º 2 do CIVA, pelo que as contrapartidas a receber pela **AP.....** no âmbito da concessão a efectuar, estão sujeitas a IVA nos termos daquele Código.

21. Prestação de outros serviços: Relativamente às prestações de serviços efectuadas pela Requerente aos utilizadores da Plataforma Logística, enunciadas a título exemplificativo como a recolha de lixo, o fornecimento de água e electricidade, segurança, arranjos exteriores e jardinagem, estão as mesmas sujeitas a IVA, à taxa normal de 20%, excepto se enquadradas nas verbas das Listas I e II anexas ao CIVA, caso em que de acordo com o art.º 18º n.º 1 alíneas a) e b), beneficiam da taxa de 5% e 12% respectivamente. Tal é o caso do fornecimento de água (verba 1.7 da Lista I) e da electricidade (verba 2.12 da Lista I). Importa ainda referir as isenções previstas no art.º 14º do CIVA, na eventualidade, que desconhecemos, da actividade da Requerente consistir em prestações de serviços ou transmissões de bens abrangidas pelo referido normativo.

22. Dedução do IVA pago pelo Concessionário: Regra geral, nos termos do n.º 1 do art.º 20º do CIVA, para que seja possível o exercício do direito à dedução, é necessário que o imposto a deduzir tenha sido suportado em bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo, para a realização de operações (transmissões de bens e aquisições de serviços) sujeitas a imposto e dele não isentas.

23. Os sujeitos passivos que efectuem simultaneamente operações tributáveis que conferem o direito à dedução e operações isentas que não conferem esse direito denominam-se sujeitos passivos mistos. Estes sujeitos passivos, de acordo com o art.º 23º do CIVA, apenas podem exercer o direito à dedução do imposto suportado nas aquisições que se destinem às operações que conferem direito à dedução, ou seja, às operações tributáveis.

24. No caso em apreço, a Requerente, exercendo uma actividade sujeita a IVA e dele não isenta, pode deduzir o IVA suportado na aquisição de bens ou serviços que contribuíram para a sua actividade tributada (nomeadamente o IVA pago à **AP...**).