

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 9º, nº 30

Assunto: Locação de imóveis – Renúncia à isenção

Processo: L201 2005034– despacho do SDG dos Impostos, em substituição do Director-Geral, em 05-01-06

- Conteúdo:
1. Segundo refere, a exponente exerce a actividade de *"aquisição, venda ou transmissão de imóveis, acções ou quotas em sociedades imobiliárias, incluindo o financiamento e a oneração dos mesmos, a construção, arrendamento e exploração de bens imóveis e a prestação de serviços conexos com a administração de bens imóveis"*. Por consulta ao sistema informático, verifica-se que está enquadrada no regime normal de tributação, com periodicidade mensal por opção, realizando simultaneamente operações tributadas e operações isentas que não conferem o direito à dedução do imposto, utilizando o método da afectação total dos bens e serviços para cálculo do imposto dedutível.
 2. Pretende arrendar à entidade B, com renúncia à isenção prevista no nº 30 do artº 9º do CIVA, um edifício de escritórios.
 3. Este arrendamento tem por finalidade a cedência das mesmas instalações, pela entidade B, à Agência A, para esta aí instalar provisoriamente a sua sede, enquanto não for concluída a construção das instalações definitivas, que a entidade B, enquanto proprietária das mesmas, arrendará à Agência A no âmbito do Protocolo celebrado entre o Governo e a Agência A, a que se refere o "Documento 2" apresentado pela exponente.
 4. Refere que a entidade B é um sujeito passivo de IVA, que pratica operações sujeitas a IVA e dele não isentas e celebrará com a Agência A um contrato de prestação de serviços, em que se compromete a ceder-lhe as instalações arrendadas, devidamente apetrechadas com todo o equipamento necessário ao desenvolvimento da actividade da Agência A. Verifica-se, no entanto, que a entidade B é um sujeito passivo misto, que se encontra sujeito à disciplina do nº 1 do artº 23º do Código do IVA.
 5. A Agência A é uma entidade europeia que, nos termos do Regulamento do Conselho, goza do estatuído no Protocolo Sobre Privilégios e Imunidades das Comunidades Europeias, sendo aplicável ao seu pessoal o Estatuto dos Funcionários das Comunidades Europeias. De acordo com o Protocolo celebrado com o Governo, beneficia de isenção do pagamento de impostos, que, no caso do IVA, resulta de reembolsos pedidos às autoridades competentes. Por decisão do Conselho da União Europeia, sede da Agência A será estabelecida em Portugal.
 6. Em face do exposto, a exponente coloca a questão de saber se este contrato de cedência do uso das instalações, a celebrar entre a entidade B e a Agência A, se entende como um mero contrato de arrendamento, operação isenta de IVA, em relação à qual não se pode optar pela renúncia prevista no nº 4 do artº 12º do Código do IVA, uma vez que o espaço não será, no seu entender, objecto da prática de operações tributáveis, ou, inversamente, se entende como um contrato misto de prestação de serviços e cedência do uso das instalações totalmente equipadas, uma vez que o edifício vai ser

devidamente apetrechado e, como tal, uma operação sujeita a IVA. nos termos do artº 4º do Código.

7. Refere que a qualificação da operação é crucial para o desfecho do processo negocial, pois pretende aferir se, de algum modo, poderá ser coarctada a recuperação do imposto suportado na construção do imóvel.

8. O seu entendimento, que pretende ver confirmado pela Administração Fiscal, é de que o contrato a celebrar entre a entidade B e a Agência A é uma operação sujeita a IVA, na medida em que não se limita à mera cedência de um espaço de "paredes nuas", mas abrange um conjunto de prestações de serviços (instalação e aluguer de equipamentos) que irão permitir à Agência A poder exercer e desenvolver a sua actividade.

9. Refere o artº 13º do Protocolo, que estabelece um conjunto de prestações de serviços a fornecer pela entidade B, designadamente, *"electricidade, água, gás, esgotos, serviços postais, telefone, linhas de transmissão de dados, serviço de telégrafo, transportes locais, drenagem, recolha de lixos e protecção contra incêndios"*.

10. Menciona também o artº 2º do Memorando de Entendimento entre o Governo da República Portuguesa e a Agência A sobre a instalação da sua sede, o qual refere um conjunto de trabalhos a efectuar pela entidade B nas instalações a ceder à Agência A, designadamente,

- *"todas as cablagens necessárias ao bom funcionamento electrónico e informático do material a instalar"*;
- *"cantina, restaurante, salas de formação e de conferência e salas de recepção"*;
- *"salas de trabalho individuais, colectivas e salas de reuniões"*;
- *"sala de conferências com a capacidade para, pelo menos, 80 pessoas, com cabinas de interpretação simultânea para, pelo menos, cinco línguas"*.

11. Faz notar que todos os requisitos acordados em relação às instalações da Agência A, constantes do Protocolo do Memorando de Entendimento, são aplicáveis, quer à sede (a ser construída pelo Estado português), quer às instalações temporárias nos termos do artº 7º, nº 1 ii) do Protocolo.

12. Considera que a operação em apreço está excluída do âmbito da isenção prevista no nº 30 do artº 9º do IVA, porque não é reconduzível a um arrendamento de paredes nuas, estando a mesma sujeita a imposto e dele não isenta. Estarão assim reunidas as condições para, tanto a requerente, como a entidade B, poderem exercer o direito à dedução nos termos gerais, beneficiando a Agência A da isenção através do reembolso do imposto, nos termos do artº 3º do Decreto-Lei nº 185/86, de 14 de Julho, e do artº 3º do Protocolo.

13. Apresenta, como exemplo que corrobora o entendimento que perfilha, vários despachos proferidos pela Administração Fiscal que, embora em situações distintas, afastam a isenção prevista no nº 30 do artº 9º do CIVA.

14. Por fim, solicita esclarecimento sobre se é suficiente, como descritivo da factura a emitir pela entidade B à Agência A, a menção *"renda do prédio X, devidamente equipado"*.

15. Embora a questão colocada pela exponente se refira, meramente, às

instalações provisórias da sede da Agência A, é importante referir que o Protocolo celebrado com o Governo contempla a construção da sede da Agência A, bem como a construção da sede de Z e ainda a reabilitação de um edifício existente, que será comum a ambas as entidades.

16. Pretende, assim, qualificar-se o contrato a estabelecer entre a entidade B e a Agência A para instalação da sede provisória desta, subordinado às condições estabelecidas no Protocolo celebrado entre o Governo e a Agência A. Se o mesmo se subsume ao mero sub-arrendamento de bens imóveis, aplica-se-lhe a isenção prevista no nº 30 do artº 9º do CIVA. De contrário, será uma operação das referidas no nº 1 do artº 4º do mesmo diploma, sujeita a IVA e dele não isenta.

17. Importa referir, no entanto, que, não existindo ainda contrato celebrado, ou, pelo menos, não constando o mesmo, ou uma sua minuta, dos documentos facultados para análise, a presente informação apenas considerará os pressupostos estabelecidos no Protocolo e no Memorando, bem como no protocolo adicional relativo às instalações provisórias da sede, tendo em conta a intenção das partes, manifestada na exposição da exponente. Com efeito, não pode este Serviço produzir um entendimento sobre um contrato ainda inexistente e que não se encontra ainda materializado.

18. Importa notar também que a matéria em apreço na presente informação e na qual a exponente é parte interessada, por se apresentar na qualidade de proprietária do imóvel a arrendar, se cinge exclusivamente às operações relacionadas com as instalações provisórias da sede da Agência A. Não é assim contemplada outra relação entre a Agência A e a entidade B, que não seja no âmbito da cedência das referidas instalações provisórias.

19. Dos documentos referidos, é determinante para a análise, o protocolo adicional relativo às instalações provisórias da sede. Da sua leitura, realça-se o seguinte:

- Está prevista a disponibilização de instalações provisórias, que permitam a instalação de todos os funcionários da Agência A, a partir de e até à data de entrega da sede definitiva.

- Estas instalações provisórias serão procuradas no mercado imobiliário pela entidade B em coordenação com a Agência A e reflectirão os seguintes requisitos:

- a) deverão localizar-se num edifício que ofereça o espaço mínimo de acordo com os padrões de exigência comunitários, prevendo gabinetes para até ... funcionários;

- b) deverão ser equipadas com todas as cablagens necessárias ao bom funcionamento electrónico e informático do material a instalar, respeitando as especificações Grau A dos escritórios internacionais;

- c) deverão ser localizadas numa área facilmente vigiável e com serviços de controlo de segurança;

- d) deverão incluir uma sala de conferências grande com espaço suficiente para reunião para 15 pessoas.

- os custos de arrendamento das instalações provisórias serão repartidos entre a entidade B e a Agência A, na proporção de 50% cada, reflectindo:

- a) Custos de arrendamento (base);

- b) Custos de arrendamento dos lugares de estacionamento;
- c) Cablagem IT e infra-estruturas/Ligações/Acesso à rede SAT/TV/ Telecomunicações;
- d) Manutenção, mobiliário, condomínio e limpeza das instalações.

20- De acordo com o artº 7 do Memorando, o Governo Português contribuirá, como forma de apoio à instalação das sedes da Agência A e de Z, com o mobiliário de escritório das duas sedes e do edifício comum, comprometendo-se também a apoiar a valorização artística das recepções, salas de direcção e sala de conferências.

21. Por outro lado, parece inferir-se dos documentos em apreço, que será da competência da entidade B, a criação das condições necessárias a que a Agência A possa desenvolver a sua actividade nas instalações a ceder, que o Governo se comprometeu a facultar nos termos do Protocolo.

22. De harmonia com o disposto no nº 30 do artº 9º do Código do IVA, a locação de bens imóveis encontra-se isenta do imposto. No entanto, a mesma norma legal menciona que esta isenção não abrange, entre outras situações, a locação de áreas para recolha ou estacionamento colectivo de veículos e a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa.

23. Sobre este assunto, a Administração Tributária tem já manifestado o seu entendimento, que vai no sentido de que a isenção prevista no nº 30 do artº 9º aproveita apenas ao arrendamento de imóveis ou partes destes, no estado de "paredes nuas", ou seja, completamente livres e devolutos, sem quaisquer bens ou equipamentos, ainda que fixos, que, em resultado desse arrendamento, condicionem ou propiciem uma qualquer actividade.

24. Do exposto, a verificar-se que o contrato a celebrar entre a entidade B e a Agência A reflecte a disponibilização de um conjunto de serviços, além do valor de base do arrendamento ou incluídos neste (como sejam, a instalação - fixa ou não - de equipamento específico para o material electrónico e informático necessário à actividade da Agência A, a cedência de salas equipadas para determinados fins, a cedência de áreas para estacionamento colectivo de veículos e, eventualmente, o recheio ou mobiliário das instalações), estar-se-á perante a celebração de um contrato de natureza inominada, que não se limita ao mero arrendamento do imóvel, ainda que o mesmo se venha a intitular de "contrato de arrendamento".

25. Deste modo, estará afastada a isenção prevista no nº 30 do artº 9º, devendo incidir IVA sobre o valor da contraprestação a obter por parte da entidade B.

CONCLUSÃO

26. Em conclusão, corrobora-se o entendimento da exponente, no sentido de que, desde que o contrato de cedência das instalações, a celebrar entre a entidade B e a Agência A, reflecta a disponibilização de um conjunto de serviços, tal como vêm enumerados no Memorando e no protocolo adicional, o mesmo configura uma operação sujeita a IVA e dele não isenta, devendo a entidade B facturar à Agência A o respectivo valor com IVA à taxa de 21 %.

27. Deste modo, estarão reunidas as condições para a renúncia à isenção do imposto no arrendamento do imóvel da exponente à entidade B, uma vez observados os requisitos previstos nos nºs 4 e 6 do artº 12º do CIVA, bem

como do Decreto-Lei nº 241/86, de 20 de Agosto. Estarão igualmente reunidas as condições para o exercício do direito à dedução, tanto por parte da exponente, no que respeita ao imposto suportado na construção do imóvel (desde que não se encontre esgotado o prazo de quatro anos a que se refere o nº 2 do artº 91º do CIVA), como por parte da entidade B, no que respeita às rendas cobradas pela exponente, embora, neste caso, limitado à percentagem a que se refere o nº 1 do artº 23º do CIVA.

28. Relativamente à restituição do imposto suportado pela Agência A no âmbito do contrato em análise, prevê a alínea m) do nº 1 do artº 14º do CIVA a isenção do imposto nas transmissões de bens e prestações de serviços destinadas a organismos internacionais reconhecidos por Portugal ou por qualquer outro Estado membro da Comunidade Europeia, ou a membros dos mesmos organismos, nos limites fixados nos acordos e convénios internacionais que instituíram esses organismos ou nos respectivos acordos de sede. Esta isenção opera pelo mecanismo do reembolso do imposto, nos termos previstos no artº 3º do Decreto-Lei nº 185/86, de 14 de Julho, observando-se o disposto no Decreto-Lei nº 143/86, de 16 de Junho, com as necessárias adaptações.

29. Finalmente, quanto aos termos da factura a emitir pela entidade B à Agência A, refere-se que esta deverá conter todos os elementos exigidos no nº 5 do artº 35º do Código, onde consta, na alínea b), a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à taxa aplicável.

30. Contendo a operação em causa, pelo menos, os serviços discriminados no anexo 1 ao Protocolo Adicional ao Memorando de Entendimento, entende-se que a descrição da operação deverá reflectir tais serviços. Neste sentido, dir-se-á que parece insuficiente a descrição referida pela exponente. No entanto, não cabe à Administração Fiscal formular o texto descritivo da operação.