

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 9º, nº 30
18º

Assunto: Locação de espaço em exposições/feiras

Processo: T120 2007523 – despacho do Subdirector-Geral dos Impostos em substituição do Director-Geral, em 11-01-2008

Conteúdo: **FACTOS APRESENTADOS**

1.A exponente, enquadrada em IVA no regime normal de periodicidade mensal, desde 2005.01.01, pela actividade de Captação, Tratamento e Distribuição de Água – CAE 41000, vem expor e requerer o seguinte:

2.A sua competência, dentro de várias transferidas pelo Município X, consiste na realização de eventos/feiras, de amplitude nacional e internacional e de carácter cultural, recreativo e desportivo, por forma a promover o município.

3.Nesse âmbito realiza anualmente um evento, designado por Feira Agrícola Comercial e Industrial, num espaço cedido pelo Município apetrechado com stands para expositores e serviços de restauração, palcos para espectáculos musicais e recreativos, electricidade, água, sanitários, serviços de limpeza, vigilância e apoio administrativo. Refere ainda, que estas estruturas não são fixas, isto é, são montadas e desmontadas anualmente.

4.O referido evento tem fundamentalmente três fontes distintas de receitas, às quais tem sido aplicado o seguinte enquadramento em IVA, a saber:

- A primeira relacionada com a venda de ingressos para a entrada no recinto, a um preço predeterminado, actividade enquadrada no ponto 2.13 da Lista I - bens e serviços à taxa reduzida, do CIVA;

- A segunda relacionada com a venda de espaço publicitário em material promocional alusivo ao evento, actividade sujeita à taxa normal de 21%, prevista na alínea c) do nº 1 do artigo 18º do CIVA;

- A terceira relativa ao aluguer de espaços na exposição, a saber: 1) Aluguer de stands/espaços a terceiros para exposição dos seus produtos; 2) Aluguer de espaços a terceiros, para a colocação/instalação por parte desses de infra-estruturas relacionadas com divertimentos (ex: pistas de carros de choque) ou com restauração ambulante (ex: faturas).

Nestas actividades tem sido aplicada a taxa normal de 21%, prevista na alínea c) do nº1 do artigo 18º do CIVA, já que tem sido nosso entendimento, que nestas situações não se aplica a isenção prevista no nº 30 do artº 9º do CIVA.

5.Este entendimento, no que diz respeito às actividades mencionadas em 1) tem por base a alínea e) do nº 30 do art. 9º do CIVA. Quanto às outras actividades porque não consubstancia uma mera cedência de espaço, já que reunimos um conjunto de condições num recinto vedado, tais como electricidade, água, sanitários, serviços de limpeza, vigilância e apoio administrativo, que permitem o exercício dessas actividades comerciais.

6.No entanto, entendimento diferente têm os seus clientes que desenvolvem as actividades relacionadas com os divertimentos e restauração ambulante referidas em 2). Segundo estes, deverá aplicar-se a isenção prevista no n.º 30 do art. 9.º do CIVA, na medida em que estão, apenas a ocupar/utilizar um espaço (terreno) na feira, já que os equipamentos são dos próprios.

ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

7.O imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é um imposto sobre o consumo, visando tributar as transmissões de bens e/ou prestações de serviços efectuadas, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, de harmonia com o preceituado no artigo 1.º do Código do IVA (adiante designado por CIVA).

8.São sujeitos passivos de imposto as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente, com carácter habitual ou ocasional, realizam uma ou várias operações no âmbito de uma actividade económica, nos termos do artigo 2.º do CIVA.

9.Trata-se, pois, de um imposto que incide sobre as operações económicas, com vista atingir o consumo, abstraindo-se da qualidade das pessoas que efectuam essas operações.

10.Nesta perspectiva, é a noção de actividade económica que delimita verdadeiramente o campo de aplicação do IVA. De acordo com o preceituado na alínea a) do mesmo art. 2.º a actividade económica define-se como o conjunto de todas as actividades de natureza industrial, comercial e de prestação de serviços, abrangendo ainda as actividades extractivas, as agrícolas e as das profissões livres e assimiladas.

11.Daí que, face à natureza generalista do imposto a conceitualização das operações tributáveis: transmissões de bens, prestações de serviços ou operações que lhe possam ser assimiladas serem definições de âmbito alargado e as isenções serem definições contidas em limites estreitos, dado que constituem derrogações ao princípio geral de acordo com o qual o imposto sobre o valor acrescentado é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo.

12.As isenções previstas significam tão-somente que as actividades por elas abrangidas não estão sujeitas à obrigação de facturar imposto, não beneficiando, porém, de crédito pelo imposto suportado nas aquisições de inputs produtivos. Na maior parte são actividades de interesse geral. Noutros casos tratar-se-á de isenções que se traduzem em meras medidas de simplificação administrativa.

Regra aplicável nas operações internas, isenções visadas no artigo 9.º do CIVA, também, designadas isenções simples por não conferirem o direito à dedução e por oposição à isenção completa, ou seja, a isenção com crédito do imposto a montante, como acontece, para além de outras situações, com as transacções dos bens constantes da Lista I —bens e serviços sujeitos a taxa reduzida, anexa ao CIVA.

13.Assim, de acordo com o n.º 1 do artigo 3.º do CIVA *“Considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade”*.

14. Nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do mesmo código “*São consideradas como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens*”.

15. O conceito de prestação de serviços definido neste preceito legal tem um carácter residual, que abrange todas as operações decorrentes da actividade económica não excluídas por definição.

16. Por sua vez, a verba 2.13 da Lista I anexa ao CIVA estabelece a aplicação de taxa reduzida na liquidação do imposto no âmbito dos *espectáculos, manifestações desportivas e outros divertimentos públicos, com excepção dos referidos nas respectivas alíneas a) e b) da citada verba*.

17. Na sequência do exposto e no que respeita às actividades desenvolvidas pela exponente temos que:

Venda de ingressos para a entrada no recinto

18. Os serviços prestados no âmbito desta actividade são operações sujeitas a imposto e dele não isentas, dado o conceito de prestação de serviços consignado no artigo 4.º do CIVA.

Com efeito, o evento/feira realizada pela exponente subsume-se no âmbito de *outros divertimentos públicos* e conforme esclarece o Ofício-Circulado n.º 30088, de 19.01.2006, a taxa de (5%), aplica-se aos ingressos, nos espectáculos, manifestações desportivas e outros divertimentos públicos, pelo que os bilhetes de ingresso (entradas no recinto), são passíveis da taxa reduzida de 5%, por enquadramento na verba 2.13 da Lista I anexa ao CIVA.

Venda de espaço publicitário em material promocional alusivo ao evento

19. Já a venda do espaço publicitário em material promocional alusivo ao evento assume a natureza de transmissão onerosa de bens, atendendo à definição de transmissão de bens contida no artigo 3.º do CIVA e sujeita a imposto à taxa normal de IVA (21%) prevista na alínea c) do mesmo artigo 18.º.

Aluguer de stands/espacos a terceiros para exposição dos seus produtos/serviços

20. A locação de bens imóveis configura, em sede de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), uma operação sujeita a imposto, mas dele isenta, nos termos do n.º 30 do artigo 9.º do CIVA.

Excluída da isenção, conforme refere de forma explícita este preceito legal encontram-se as operações a seguir elencadas:

a) As prestações de serviços de alojamento, efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo;

b) A locação de áreas para recolha ou estacionamento colectivo 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”.*

21.No que se refere à actividade mencionada estamos perante uma operação fora do campo da isenção, como decorre da alínea e) do n° 30 do artigo 9° do CIVA e, por conseguinte, sujeita à taxa normal de IVA (21%), nos termos da alínea c) do n°1 do artigo 18°.

Aluguer de espaços a terceiros, para a colocação/instalação por parte desses, de infra-estruturas relacionadas com divertimentos ou com restauração ambulante

22.O âmbito da expressão “*locação de bens imóveis*” contida neste preceito não foi definida na Sexta Directiva nem na Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006.

Porém, o Tribunal de Justiça entendeu que a operação de locação de bens imóveis, para poder beneficiar da isenção, deve reunir as características essenciais da locação, que incluem o direito de ocupar uma propriedade determinada como se se tratasse de um bem próprio e de excluir da mesma ou aí admitir outrem, bem como a tomada em consideração da duração dessa ocupação no consentimento das partes, em especial enquanto critério de fixação do preço; estas características devem, além disso, ser predominantes no contrato [...] isso significa excluir da isenção os contratos que, se bem que partilhem de alguns elementos do contrato de locação, se caracterizam essencialmente por uma prestação de serviços conexa à fruição do imóvel [...] daí a necessidade de distinguir se a operação deve ser considerada como ocupação de um bem imóvel ou como um serviço prestado, em relação ao qual o bem imóvel constitui uma condição incidental, embora essencial.

23.No caso em apreço, aluguer de espaços a terceiros, no qual são instaladas infra-estruturas, por parte destes, relacionadas com divertimentos ou com restauração ambulante e conforme explanado pela exponente o que está em causa é o aluguer de espaços devidamente preparados e apetrechados para a prática das respectivas actividades comerciais.

Não obstante os equipamentos serem pertença dos seus clientes, a exponente não transmite simplesmente a ocupação temporária de um espaço, na medida em que fornece um conjunto de serviços, nomeadamente, electricidade, água, sanitários, serviços de limpeza, vigilância e apoio administrativo, sem os quais não estariam reunidas as necessárias condições para o exercício das referidas actividades.

Com efeito, estamos em presença de um serviço prestado em relação ao qual o bem imóvel constitui condição necessária, mas não suficiente para o fim em causa e, portanto, a receita proveniente do aluguer destes espaços consubstancia a contrapartida dum prestação de serviços e não a contrapartida pela locação de um bem imóvel.

Neste sentido, tais operações encontram-se fora do campo da isenção do n° 30 do artigo 9° do CIVA e, nesta conformidade, sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos do artigo 4° do mesmo código, sendo tributadas à taxa normal de IVA (21%), de harmonia com o previsto na alínea c) do n°1 do artigo 18° deste normativo.

Conclusões

24. Face ao que antecede o enquadramento sobre as operações supra mencionadas é o seguinte:

- a) Venda de ingressos para a entrada no recinto é operação sujeita a IVA e dele não isenta, dado o conceito de prestação de serviços consignado no artigo 4º do CIVA e tributada à taxa reduzida (5%) por aplicação directa da verba 2.13 da Lista I anexa ao CIVA, por força do disposto na alínea a) do nº1 do artigo 18º;
- b) Venda de espaço publicitário em material promocional alusivo ao evento é operação sujeita a IVA e dele não isenta, nos termos do artigo 3º do CIVA e tributada à taxa normal de IVA (21%) nos termos da alínea c) do mesmo artigo 18º;
- c) Aluguer de stands/espacos a terceiros para exposição dos seus produtos/serviços trata-se de uma operação fora do campo da isenção, conforme estabelecido na alínea e) do nº 30 do artigo 9º do CIVA e, por conseguinte, sujeita à taxa normal de IVA (21%), nos termos da alínea c) do nº1 do artigo 18º supracitado;
- d) Aluguer de espaços a terceiros, para a colocação/instalação por parte desses, de infra-estruturas relacionadas com divertimentos ou com restauração ambulante é operação fora do campo da isenção do nº 30 do artigo 9º do CIVA e, nesta conformidade, sujeita a imposto e dele não isenta, nos termos do artigo 4º do mesmo código, sendo tributadas à taxa normal de IVA (21%), de harmonia com o previsto na alínea c) do nº1 do artigo 18º deste normativo.