

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 1º; 2º; 6º; 12º; 29º
- Assunto: Operações imobiliárias – Entidade não residente sem estabelecimento estável – Construção de um imóvel – Inversão do sujeito passivo – Rendas de locação financeira.
- Processo: **nº 12793**, por despacho de 2018-06-19, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I- QUESTÃO COLOCADA

1- «[Uma] empresa alemã, sem sede [...] em Portugal, pretende adquirir um terreno em Portugal [...] e posteriormente contratar uma empresa nacional para efetuar a construção de um pavilhão industrial/comercial. [Quando da conclusão da obra pretende] efetuar o arrendamento do armazém [à Requerente], para o desenvolvimento da [...] atividade comercial».

Neste sentido, pretende a Requerente da informação obter confirmação, por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, se:

- 1.1- A empresa alemã [num primeiro momento, em virtude da construção e, num segundo momento em virtude da locação] deverá registar-se para efeitos de IVA em Portugal?
- 1.2- Aos trabalhos de construção do armazém faturados pela construtora portuguesa aplica-se a regra de inversão dos serviços de construção?
- 1.3- As posteriores rendas [da locação do armazém] estão sujeitas a IVA?

II- ELEMENTOS FACTUAIS

2- A Requerente, é uma sociedade comercial (nota n.º 1) com a atividade principal de «comércio por grosso de outras máquinas e equipamentos» (Código CAE) e atividade secundária de «outras atividades de consultoria para negócios e a gestão» (Código CAE) (nota n.º 2).

3- Em sede de imposto sobre o valor acrescentado, encontra-se enquadrada, desde 1/1/2016 no regime normal com periodicidade mensal, e registada (nota n.º 3) (nota n.º 4) como praticando operações tributáveis que conferem o direito à dedução.

III- ANÁLISE DA QUESTÃO COLOCADA

Primeira questão colocada

4- A primeira questão colocada é a de saber se, num primeiro momento, uma empresa não residente que adquire serviços de construção civil a sujeito passivo português para construção de imóvel - ao caso, um armazém destinado a atividade empresarial localizado em território nacional - e/ou,

posteriormente, num segundo momento, após a conclusão das obras de edificação, aquando duma pretensa locação do referido imóvel, está sujeita à obrigação de registo junto da Administração Tributária e Aduaneira, conforme prevista no Código do IVA.

5- Nos termos da alínea a), n.º 1, artigo 2.º, do Código do IVA, são sujeitos passivos e imposto «[a]s pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas atividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)».

6- Sobre esta matéria, o Tribunal de Justiça da União Europeia tem vindo a considerar que constituindo a atividade económica uma série de atos consecutivos, logo os atos preparatórios efetuados por um sujeito passivo que antecedem a fase operativa da atividade de uma empresa deverão ser também qualificados como atividade económica (nota n.º 5).

7- E ainda, no caso que ora se apresenta, o lugar das prestações de serviços relacionadas com bem imóvel, é o lugar onde está situado esse mesmo bem imóvel, de acordo o estabelecido na alínea a), n.º 7, artigo 6.º e a alínea a), n.º 8, do mesmo artigo 6.º, ambos do Código do IVA.

8- No caso que ora se apresenta a análise parecem estar cumpridos os elementos essenciais para que a empresa alemã não residente, sem estabelecimento estável em território português, dona da obra de construção de armazém em território nacional com destino a atividade comercial, industrial ou de serviços, seja considerada como sujeito passivo em território nacional, pelo que, para além da obrigação do pagamento do imposto, esta deve, sem prejuízo do previsto em outras disposições especiais, dar cumprimento às obrigações acessórias previstas no n.º 1 do artigo 29.º, do Código do IVA, em particular a obrigação de registo prevista na alínea a) do mesmo artigo e referida na primeira questão do pedido de informação.

9- No entanto que, por estar em causa um sujeito passivo não residente (nota n.º 6), sem estabelecimento estável em território nacional, mas com sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado membro, é facultativa a nomeação de representante.

10- Finalmente, note-se que não estão cumpridos para este sujeito passivo, dono da obra - pelo menos num primeiro momento e até à conclusão do edificado - os requisitos exigidos pelo Regulamento de Execução n.º 281/2011 (nota n.º 7) para se considerar estar na presença de um estabelecimento estável, quer enquanto entidade adquirente de serviços quer enquanto entidade prestadora de serviços (nota n.º 8).

Segunda questão colocada

11- A segunda questão colocada é a de saber se, no decurso das obras de edificação do imóvel, aquando da aquisição de serviços de construção civil por

parte de sujeito passivo não residente sem estabelecimento estável em território nacional a fornecedor, sujeito passivo com sede em território nacional, são de aplicar as regras de inversão, conforme previstas no Decreto-lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro.

12- A alínea j), n.º 1, artigo 2.º, do Código do IVA, refere que são sujeitos passivos do imposto «*as pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) [pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços] que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada.*»

13- Tendo em atenção que o regime da inversão do sujeito passivo de IVA na aquisição de serviços de construção civil é de aplicação exclusiva a sujeitos passivos que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que, como já atrás se referiu, não estão cumpridos pelo menos num primeiro momento e até à conclusão do edificado, os requisitos para se considerar estar na presença de um estabelecimento estável, conclui-se assim que, a aquisição dos serviços de construção civil tais como apresentados no pedido de informação vinculativa não têm subjacente uma operação abrangida pela regra inversão do sujeito passivo prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do IVA, cabendo ao prestador do serviço a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido.

Terceira questão colocada

14- A terceira questão colocada é a de saber qual o enquadramento em IVA a aplicar à contraprestação obtida pela locação de armazém, designadamente o saber se a mesma é tributada.

15- O Requerente refere a hipótese de uma locação futura de espaço destinado e exploração empresarial, espaço esse ainda a construir, não apresentando elementos adicionais, que possam suportar a emissão de um parecer, nomeadamente o contrato de arrendamento ou minuta do mesmo.

16- Ainda assim, em termos genéricos, no que respeita à locação de imóveis, pode referir-se que, de acordo com o princípio geral de tributação, consagrado no Código do IVA, considera-se que a locação de bens imóveis é uma prestação de serviços sujeita a IVA, em resultado da conjugação do artigo 1.º, n.º 1, alínea a) com o artigo 4.º, n.º 1, ambos do Código do IVA.

17- No entanto, estão previstas derrogações ao princípio geral, como a prevista no artigo 9.º, alínea 29), do Código do IVA (nota n.º 9), a qual determina que a locação de bens imóveis se encontra isenta, independentemente da natureza jurídica do negócio e do estatuto do locador, exceto se tiver havido renúncia à isenção conforme disposto artigo 12.º, n.º 4, do mesmo Código.

18- Por seu lado, o conceito de locação constante no artigo 1022.º do Código Civil, definindo-a como o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição. Já

o Tribunal de Justiça da União Europeia (a seguir também «TJUE») vem definir o conceito de locação de imóveis para efeitos de isenção do imposto, como uma situação 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 (nota n.º 10).

19- Estas características do contrato de locação constituem assim os seus elementos essenciais, devendo não só estar presentes na operação económica em análise mas, para além disso, a colocação passiva do imóvel à disposição do locatário deve ser a característica predominante dessa operação económica (nota n.º 11).

20- Assim, uma locação de imóvel sem aptidão produtiva e não preparado para o exercício de uma atividade empresarial e ainda, sem o fornecimento de prestações de serviços conexas e indissociáveis à fruição do mesmo, configurando-se como uma locação dita de pura ou simples (nota n.º 12) encontra-se enquadrada na isenção supra mencionada.

21- Serão no entanto de excluir do âmbito da isenção, todas as situações que, apesar de partilharem alguns dos elementos essenciais do contrato de locação acima mencionados, se caracterizam, fundamentalmente, por integrarem outras prestações de serviços conexas e indissociáveis à fruição do imóvel e que implicam uma exploração ativa dos bens imóveis, para além do simples gozo temporário do bem, i.e., situações em que o espaço locado, nas condições em que é utilizado, é disponibilizado com um conjunto de serviços conexas e associados, proporcionado ao locatário um determinado valor acrescentado ou mesmo até, aquela situação em que o detentor do estabelecimento transferir para o locatário o gozo e fruição de uma unidade comercial, com todas as marcas e feições distintivas que acompanham esta figura de direito comercial, ainda que o mesmo não tenha antes sido antes aberto ao público (nota n.º 13), operação esta sujeita e não isenta a imposto sobre o valor acrescentado à taxa normal em vigor à data do facto tributário.

IV- CONCLUSÕES

22.1- No caso que ora se apresenta parecem estar cumpridos os elementos essenciais para que a empresa dona da obra de construção de armazém em território nacional com destino a atividade comercial, industrial ou de serviços, seja considerada como sujeito passivo em território nacional, pelo que esta deve dar cumprimento às obrigações acessórias previstas no n.º 1 do artigo 29.º, do Código do IVA, em particular a obrigação de registo prevista na alínea a) do mesmo artigo.

22.2- Tendo em atenção que o regime da inversão do sujeito passivo de IVA na aquisição de serviços de construção civil é de aplicação exclusiva a sujeitos passivos que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que, como já atrás se referiu, não estão cumpridos os requisitos para se considerar estar na presença de um estabelecimento estável, conclui-se que, a aquisição dos serviços de construção civil tais como apresentados no pedido de informação vinculativa não têm subjacente uma operação abrangida pela regra inversão do sujeito passivo prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do IVA, cabendo ao prestador do serviço a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido.

22.3- A alínea 29), artigo 9.º, do Código do IVA deve ser interpretada no sentido de que apenas se encontram isentas as locações de imóvel sem aptidão produtiva e não preparado para o exercício de uma atividade empresarial e/ou ainda, sem o fornecimento de prestações de serviços conexas e indissociáveis à fruição do mesmo, comumente denominada por locação pura ou simples sendo de excluir do âmbito da isenção, todas as situações que, apesar de partilharem alguns dos elementos essenciais do contrato de locação acima mencionados, se caracterizam, fundamentalmente, por integrarem outras prestações de serviços conexas e indissociáveis à fruição do imóvel e que implicam uma exploração ativa dos bens imóveis, para além do simples gozo temporário do mesmo.

Notas:

1- Sociedade por quotas, com um capital social de 75.000,00, dividido 4 quotas, uma de 30.000,00 (40%), pertencente ao sócio **A**, de nacionalidade alemã, contribuinte fiscal n.º 282543961, três de 15.000,00 cada (20%), pertencentes respetivamente aos sócios, **B**, contribuinte fiscal n.º ..., **C**, contribuinte fiscal n.º e **D**, contribuinte fiscal n.º

2- Por consulta ao SICAE, em www.sicae.pt

3- Objeto social no contrato de sociedade: «Importação, exportação, agenciamento, comissão, representação e comercialização, por grosso e a retalho de grande variedade de produtos, nomeadamente de máquinas e equipamentos industriais e comerciais e os seus acessórios, ferramentas, material elétrico, eletrónico, e de soldadura, bem como a prestação de serviços de consultoria comercial e técnica. Outras atividades de consultoria para os negócios e a gestão; Atividades combinadas de serviços administrativos; Atividades de consultoria em informática; Formação Profissional; Aluguer de máquinas e equipamento de escritório.»

4- Aplicação Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, da AT

5- E por isso, por qualificados como atividade económica, conferindo direito à dedução,

6- A Requerente refere, no seu pedido de informação, tratar-se de uma entidade não residente, com sede na Alemanha; constata-se no entanto, nesta data existir registo provisório da sociedade comercial PORTUGAL, LDA, NIPC..., com sede em e atividade de «comércio por grosso de outras máquinas e equipamentos», CAE:

7- Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de Março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado

8- V. n.º 1 e n.º 2 do artigo 11.º do Regulamento de Execução.

9- Em resultado da transposição para o ordenamento jurídico nacional do disposto na alínea l) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, que, pelo facto de se tratar de uma derrogação a um princípio geral, deve ser objeto de uma interpretação estrita.

10- V., neste sentido, acórdãos de 18 de novembro de 2004 (acórdão Temco Europe, C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, n.º 19), de 12 de junho de 2003, (acórdão Sinclair Collis, C-275/01, ECLI:EU:C:2003:341, n.º 25), de 8 de Maio de 2003 (acórdão Seeling, C-269/00, ECLI:EU:C:2003:254, n.º 49), de 9 de outubro de 2001 (acórdão Cantor Fitzgerald International, C-108/99, ECLI:EU:C:2001:526, n.º 21 e acórdão Mirror Group, C-409/98, ECLI:EU:C:2001:524, n.º 31), e 4 de outubro de 2001 (acórdão «Goed Wonen», C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, n.º 55).

11- V., acórdão de 18 de Janeiro de 2001 (acórdão Stockholm Lindöpark, C-150/99, ECLI:EU:C:2001:34, n.º 27).

12- Mero arrendamento

13- Nesta figura, as licenças, utensílios, mercadorias, e outros elementos análogos, que possam integrar o estabelecimento, integram o conjunto normal dos elementos da locação ainda que, por acordo das partes, um ou mais destes elementos possam não vir integrar possam não integrar o conjunto dos elementos objeto da locação mantida que seja a característica essencial: o gozo e a

fruição de uma unidade comercial.