

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA |
Artigo: art. 9.º al. 29) ou art. 18º |
Assunto: Locação de imóveis - Licença precária de uso privativo como residência |
Processo: nº **12837**, por despacho de 2018-03-21, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação) |
Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

I - Pedido

1. A **XX S.A.** celebrou um contrato de concessão de exploração de bens de domínio público ferroviário com a IP Património - **LL**, S.A., através do qual esta entidade passou a ter poderes para administrar, gerir e explorar um edifício e terrenos anexos (do qual faz parte integrante um armazém que irá ser reabilitado e transformado em habitação), sito em Lisboa, encontrando-se, ainda autorizada a subconcessionar o uso privativo dos mesmos.
2. Por sua vez, a IP Património – **LL**, S.A., vai subconcessionar, através do contrato de subconcessão, o direito de uso privativo do respetivo edifício e terrenos anexos, sem qualquer equipamento, mobiliário ou prestação de serviços associada.
3. A subconcessão tem a duração de 30 anos podendo ser renovada por um período de 5 anos, devidamente fundamentado, ficando a requerente obrigada ao pagamento, à IP Património **LL**, de um valor mensal, previamente acordado entre as partes.
4. A Requerente vai proceder à realização de obras nos respetivos edifícios, com vista à criação de cerca de estúdios residenciais de utilização temporária por estudantes universitários e profissionais deslocalizados, que serão explorados pela Requerente.
5. Para o efeito, a Requerente pretende celebrar contratos de licença precária de uso privativo do "Smart Studios" com particulares, designadamente estudantes universitários e profissionais deslocalizados. Os contratos celebrados terão por base a minuta que a Requerente anexa ao pedido.
6. A licença precária de uso privativo confere ao titular da licença, o direito de utilização privativa do "Smart Studio" para sua residência ou habitação, não podendo o titular da licença conferir-lhe outro destino, sem prévia autorização da Requerente para o efeito.
7. A Requerente refere que os estúdios residenciais se destinam exclusivamente a ser utilizados para fins habitacionais, não podendo ser-lhes dada outra finalidade que não a habitação.
8. Pela ocupação dos "Smart Studios", a Requerente vai cobrar uma contrapartida mensal de montante previamente acordado entre as partes.
9. A Requerente requer a confirmação de que "(o)s valores que serão cobrados pela Requerente aos seus clientes, relativos a rendas pela ocupação dos Smart Studios, na sequência das licenças precárias de uso privativo

contratualizadas com os respetivos inquilinos, encontram-se isentos de IVA nos termos do artigo 9.º, n.º 29 do Código do IVA"

II - Enquadramento jurídico-tributário proposto pela requerente

10. A requerente entende que os contratos de licença precária de uso privativo relativos aos "Smart Studios" destinados exclusivamente à habitação, em termos de substância e função económica, constituem contratos de locação de bens imóveis, designadamente para efeitos fiscais, pois contêm os elementos determinantes à caracterização de um contrato daquela natureza, constituindo o elemento dominante da operação.

11. Considera, assim, que as operações que vai desenvolver são isentas de IVA por enquadramento no artigo 9.º alínea 29) do Código do IVA, uma vez que o valor cobrado pela Requerente como contraprestação da licença precária de uso privativo respeita a uma realidade que se reconduz numa simples locação de imóveis para fins habitacionais, sem a inclusão de outras prestações de serviços que impliquem uma exploração efetiva dos imóveis.

III - Enquadramento face ao Código do IVA

12. A Requerente está enquadrada no regime normal, com periodicidade trimestral, praticado operações que conferem e operações que não conferem direito à dedução do imposto suportado. As atividades desenvolvidas pela Requerente são: - Compra e venda de bens imobiliários (CAE 68100); - Arrendamento de bens imobiliários (CAE 68200); - Administração de imóveis por conta de outrem (CAE 68321); - Comércio a retalho em outros estabelecimentos não especializados, sem predominância de produtos alimentares, bebidas ou tabaco.

13. No âmbito da sua atividade propõe-se recuperar um imóvel (que é um bem de domínio público), que lhe foi subconcessionado, e, posteriormente, celebrar contratos de licença precária de uso privativo, para utilização como residência/habitação dos "smart studios" construídos.

14. A Requerente junta a minuta dos contratos que se propõe celebrar.

15. Analisada a minuta do contrato denominado "Licença Precária de uso privativo do estúdio residencial--- na Smart Studios, sita na Avenida-, em Lisboa" verifica-se, em resumo, que,:

- a. o titular da licença precária tem o direito de utilizar privativamente o "Smart Studio";
- b. são da responsabilidade do titular da licença todas as despesas e encargos que recaiam sobre o espaço objeto da licença, designadamente os respeitantes à sua conservação e manutenção, bem como todas as despesas e encargos relativos ao seu funcionamento;
- c. o titular da licença obriga-se a manter o espaço objeto da licença em bom estado de conservação, funcionamento e segurança a expensas suas, devendo para tanto efetuar, tempestivamente, todos os trabalhos necessários para o efeito;
- d. finda, por qualquer motivo, a licença, o local objeto da mesma e os bens nele integrados serão entregues à Requerente em bom estado de

conservação, devendo o titular da licença proceder à sua desocupação no prazo que lhe for indicado pela aqui Requerente, sem prejuízo de esta, se assim o entender, pode requerer a entrega do imóvel devoluto, livre de quaisquer instalações implantadas pelo titular da licença.

16. Da análise da minuta anexa ao pedido de informação vinculativa não é possível concluir com exatidão em que termos vai ser desenvolvida a atividade da Requerente.

17. De harmonia com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, conjugada com o n.º 1 do artigo 4º, ambos do CIVA, a locação de bens imóveis é considerada uma prestação de serviços sujeita a IVA.

18. Contudo, o artigo 9.º alínea 29) do CIVA, estabelece que estão isentas de IVA as locações de bens imóveis. Não estando, no entanto, abrangidas por esta isenção as prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo.

19. Esta isenção resulta da transposição para o ordenamento jurídico nacional do disposto na alínea I) do nº 1 do artigo 135º 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 Imóveis".

20. De facto o âmbito da expressão "locação de bens Imóveis" contida no referido preceito legal não foi definida na Sexta directiva nem na Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006.

21. No ordenamento jurídico nacional o conceito de locação de imóveis, consta no artigo 1022.º do Código Civil. Nos termos desta norma, "(l)ocação é um contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição."

22. Considerando esta definição, conclui-se que a característica predominante na locação dos imóveis e o elemento preponderante dessa operação económica, é a da sua colocação passiva à disposição do locatário mediante o recebimento de uma contraprestação.

23. A Jurisprudência Comunitária considera que toda e qualquer prestação que esteja para além deste âmbito não deve beneficiar da isenção. Nos termos do artigo 13º B, alínea b) da Sexta Directiva, que corresponde atualmente ao artigo 135, nº 1 alínea I) e nº 2 da Directiva 2006/112/CE, não beneficiam da isenção prevista na alínea I) do nº 1 as seguintes operações:

- a) As operações de alojamento, tal como definidas na legislação dos Estados-Membros, realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas, incluindo as locações de campos de férias ou de terrenos para campismo;
- b) A locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;
- c) A locação de equipamento e de maquinaria de instalação fixa;
- d) A locação de cofres-fortes."

24. Estas exceções à isenção correspondem a operações económicas que englobam não só situações de locação de imóveis propriamente ditas, mas também outro tipo de características provenientes de outros contratos e que, por esse facto, perdem a qualidade de mera colocação à disposição de locais ou de superfícies de imóveis em contrapartida de uma retribuição ligada ao decurso do tempo.

25. Nestas operações estamos perante contratos onde sobreleva a importância de outro tipo de serviços em relação à simples locação de espaço, nomeadamente, instalações ou áreas devidamente preparadas e apetrechadas para dar continuidade ao exercício de uma atividade comercial e/ou industrial.

26. São, assim, de excluir da isenção todas as situações que, apesar de partilharem alguns dos elementos preponderantes do contrato de locação, tal como definidos ao longo desta informação, se caracterizam essencialmente por integrarem outras prestações de serviços conexas à fruição do imóvel e que implicam uma exploração ativa dos bens imóveis, para além do simples gozo temporário do bem.

27. 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.

28. Assim, 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 efetuada sem outros serviços adicionados, no caso de prédios urbanos ou de parte urbana em prédios mistos, ou "apenas o solo" no caso de prédios rústicos. Ou seja, o critério distintivo para se considerar uma mera locação é o facto de esta ser acompanhada ou não de determinados bens de equipamento, mobiliário/utensílios ou de serviços. Está intrinsecamente relacionado com a aptidão produtiva do imóvel, ou melhor, a preparação para o exercício de uma atividade empresarial.

29. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) entende, em resumo, 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; essas 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.

30. Em diversos acórdãos, o TJUE definiu o conceito de locação de bens imóveis para efeitos de isenção do IVA, nos seguintes termos:

- i) é a operação económica em que o proprietário de um imóvel cede ao locatário (prestação de serviços) - acórdão C-409/98 de 9 de Outubro 2001;
- ii) o direito de ocupar o imóvel e dele excluir outras pessoas - acórdão C-

275/01 de 12 de Junho 2003;

iii) contra o pagamento de uma renda (contraprestação) - acórdão C-269/00 de 8 de Maio 2003;

iv) por um prazo convencionado -acórdão C-284/03 de 18 Novembro 2004.

31. Nesta conformidade, para determinar a natureza de uma operação tributável, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão para apurar os seus elementos característicos e não atender apenas à denominação do contrato.

32. Conforme acima já referido, não é possível do clausulado da minuta do contrato enviado apurar as circunstâncias em que o direito de utilização privativa dos Smart Studios opera.

33. Assim, se a licença precária de uso privativo atribuída pela Requerente confere ao seu titular apenas o direito de utilizar o Smart Studio como sua residência, tendo a Requerente uma atividade relativamente passiva, não gerando um outro valor acrescentado significativo para os titulares da licença, estes contratos devem considerar-se englobados na isenção prevista no artigo 9.º alínea 29) do CIVA. |