

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: al a) do nº 1 do art 1º, nº 1, do art 4º e al. c) do nº 1, do art 18.º
- Assunto: Prestações de serviços - Cedência de exploração comercial de resort, sob o conceito de tudo incluído e na forma de contrato de arrendamento – Direito à dedução do IVA dos inputs relativo à edificação, equipamentos básicos, mobiliário ..... necessário ao funcionamento do empreendimento turístico
- Processo: **nº 14723**, por despacho de 2019-06-28, 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 - Pedido

**1.** A Requerente é uma sociedade comercial de direito português que se dedica à compra e venda de bens imóveis, a revenda dos adquiridos para esse fim, a gestão de arrendamentos, promoção e exploração de bens imobiliários, administração de imóveis por conta de outrem, administração e gestão de condomínios e, ainda, a prestação de serviços de consultoria no âmbito das áreas anteriores designadamente gestão e apoio a projetos imobiliários, comercialização de produtos do ramo imobiliário e projetos e montagem de investimentos imobiliários.

**2.** O Grupo **Club ...** é uma organização especializada na exploração comercial de resorts e empreendimentos turísticos, sob o conceito de tudo incluído, através da marca "**Club ...**".

**3.** Este Grupo constituiu uma sucursal em Portugal, através da qual desenvolve a sua atividade de prestação de serviços de alojamento em empreendimentos turísticos e hoteleiros, estando, portanto, estabelecida em Portugal para efeitos de IRC e IVA.

**4.** A Requerente refere que celebrou com o **Club ... S.A.S.**, através da sua Sucursal em Portugal, um contrato promessa de arrendamento (cuja minuta se encontra junta ao presente pedido) relativo ao resort que a requerente vai edificar numa propriedade definida no Plano de Pormenor de .....como.... 3. A edificação deste resort está, ainda, dependente da verificação de uma série de condições, descritas pela Requerente, que permitem viabilizar o negócio de compra e venda do terreno.

**5.** No que diz respeito ao contrato promessa de arrendamento, a Requerente refere que prometeu dar de arrendamento ao **Club ... S.A.S.**, pelo prazo inicial de xx anos (prorrogável por mais x anos), e que o resort será construído segundo as especificações e necessidades do inquilino, em particular:

- a. xxx quartos, com capacidade para xxx hóspedes;
- b. Instalações de restauração e bebidas (restaurante, gourmet lounge, bar principal, bar na zona da praia, etc.);
- c. Áreas recreativas, tais como cinema, discoteca/night club, etc.;

d. Áreas de prática de desporto, tais como piscinas, corte de ténis, ginásio, etc.;

e. Parqueamento para xxx automóveis, etc.

**6.** A Requerente refere, igualmente, que se comprometeu «a locar ao **Club ...S.A.S.** o resort devidamente equipado e pronto a funcionar, incluindo o conjunto de equipamentos básicos e do imobiliário essencial e necessário ao funcionamento do resort, como por exemplo, equipamentos de cozinha, equipamento de ginásio, equipamento musical, mobiliário diverso (camas, mesas de cabeceira, armários, roupeiros, aparadores, sofás, estantes, varões), cortinados, reposteiros, colchas, equipamentos de som, luz, etc. [cfr. Cláusula 1.<sup>a</sup>, n.º 1, e Cláusula 3.<sup>a</sup> do contrato promessa, bem como do Contrato de Arrendamento, em particular a definição "Leased premises" e "FF&E"]».

**7.** A Requerente, como contraprestação pelo arrendamento do resort receberá do **Club ...** uma contraprestação única global de valor anual fixo (sujeita às atualizações anuais decorrente do índice de preços do consumidor), com vencimento trimestral, correspondente a 6% do valor estimado dos custos totais do projeto.

**8.** Durante a construção e instalação do resort, o **Club ...** exerce, por conta da Requerente, as funções de Project Manager (dentro destas funções encontra-se a elaboração de estudos e projetos subjacentes ao resort, a preparação do caderno de encargos, a elaboração do regulamento do concurso para a escolha do empreiteiro que se encarregará da construção do resort, o exercício dos poderes de supervisão e fiscalização da obra, etc.).

**9.** Finda a conclusão da construção e instalação do resort, e estando o mesmo pronto a ser explorado comercialmente pelo **Club ...**, as partes celebrarão o contrato de arrendamento, cujo conteúdo será o constante da minuta que a Requerente anexa ao presente pedido como documento n.º 2.

**10.** A Requerente solicita a confirmação do tratamento, em IVA, das operações que vai desenvolver no âmbito do contrato de arrendamento em referência que se propõe celebrar com o **Club ...S.A.S.**, uma vez que a confirmação da tributação *ab initio* desta operação dispensa as formalidades necessárias à renúncia à isenção prevista no artigo 9.º alínea 29) do CIVA e, porque a Requerente vai utilizar o imóvel para a realização de operações tributáveis em IVA que conferem direito à dedução, terá direito à dedução imediata do IVA suportado para a construção do resort, embora este imposto seja suportado antes do início da faturação no âmbito do contrato de arrendamento.

**11.** A Requerente conclui o seu pedido solicitando, concretamente, que se confirme que:

(i) a operação de locação subjacente ao contrato de arrendamento é uma prestação de serviços sujeita a IVA, nos termos do artigo 4.º n.º 1 do CIVA, e dele não isenta, por força da subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA;

(ii) a tributação *ab initio* desta operação dispensará as partes da necessidade de proceder à renúncia à isenção de IVA prevista no artigo 9.º alínea 29) do CIVA; e por isso,

(iii) utilizando a Requerente o imóvel construído para a realização de operações tributadas em IVA e que não beneficiam de qualquer isenção, terá

direito imediato à dedução do IVA que suporta durante a construção e antes de ser celebrado o contrato de arrendamento.

## **II - Enquadramento das operações descritas face ao CIVA**

### **II.1 - Qualificação do contrato de arrendamento que a Requerente se propõe celebrar**

**12.** Como questão prévia, importa referir que a Requerente afirma que se comprometeu «a locar ao **Club ...S.A.S.** o resort devidamente equipado e pronto a funcionar, incluindo o conjunto de equipamentos básicos e do imobiliário essencial e necessário ao funcionamento do resort, como por exemplo, equipamentos de cozinha, equipamento de ginásio, equipamento musical, mobiliário diverso (camas, mesas de cabeceira, armários, roupeiros, aparadores, sofás, estantes, varões), cortinados, reposteiros, colchas, equipamentos de som, luz, etc. [cfr. Cláusula 1.<sup>a</sup>, n.º 1, e Cláusula 3.<sup>a</sup> do contrato promessa, bem como do Contrato de Arrendamento, em particular a definição "Leased premises" e "FF&E"]». Contudo, da análise das minutas enviadas não consta a referência específica a estes equipamentos, apenas sendo referidos os "MAE", que, de acordo com as definições constantes tanto na minuta do contrato promessa de arrendamento como na minuta do contrato de arrendamento, designa "todos os artigos de mobiliário, acessórios e equipamentos, incluindo todos os equipamentos operacionais pequenos ("EOP") indicados no anexo [...] ao presente Contrato, descritos no Programa e, depois, nas Especificações de Construção e utilizados no decurso normal da exploração do Resort. Os MAE estão incluídos nas instalações arrendadas."

**13.** Considerando este aspeto e porque o projeto apresentado está ainda numa fase de preparação, no enquadramento que agora se efetua é tida em conta a enunciação, feita no ponto 13 da descrição dos factos cuja qualificação jurídico-tributária, do nível de equipamento e adequação do resort à exploração da atividade económica a que se destina. Ressalvando, no entanto, que caso não se venha a confirmar, nos contratos a celebrar definitivamente, que o resort se encontra equipado da forma descrita, o enquadramento efetuado pode sofrer alterações.

**14.** A locação de bens imóveis, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, conjugada com o n.º 1, do artigo 4.º, ambos do Código do IVA (CIVA), configura uma prestação de serviços sujeita a IVA.

**15.** O princípio geral de tributação, segundo o qual o imposto é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo de imposto, prevê determinadas derrogações, entre as quais se conta, a alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, a qual determina que a locação de bens imóveis se encontra isenta do imposto, salvo nas exceções descritas nas respetivas alíneas a) a e).

**16.** Esta isenção resulta da transposição para o ordenamento jurídico nacional do disposto na alínea I) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA) relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, a qual estabelece: "1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: (...) I) A Locação de Imóveis".

**17.** A ordem jurídica interna define, no artigo 1022.º do Código Civil, a locação de imóveis. De acordo com esta 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."

**18.** No contrato de locação de um imóvel, a característica preponderante é a colocação passiva do imóvel à disposição de outrem em troca de uma retribuição.

**19.** A Jurisprudência Comunitária tem considerado que qualquer prestação que esteja para além deste âmbito não deve beneficiar da isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea l) da Diretiva IVA. Aliás a própria Diretiva IVA, no n.º 2 da mesma norma determina expressamente que não beneficiam da isenção prevista na alínea l) do n.º 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".

**20.** As exceções à aplicação da citada 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.

**21.** 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 atividades comerciais ou industriais.

**22.** São, assim, de excluir da isenção todas as situações que, embora partilhem alguns elementos presentes num contrato de locação típico, se caracterizam essencialmente por integrarem outras prestações de serviços conexas à fruição do imóvel, que implicam uma exploração ativa do mesmo, para além do seu simples gozo temporário, e que proporcionam ao locatário um determinado valor acrescentado.

**23.** Estão nesta situação os contratos de locação em que o objeto locado está apetrechado com condições particulares e equipamentos adequados ao exercício de uma determinada atividade económica, ou, ainda, quando tal contrato seja acompanhado de prestações de serviços que desvirtuem as características de simples colocação passiva do imóvel à disposição do locatário.

**24.** O Tribunal de Justiça da União Europeia tem entendido que as operações de locação de bens imóveis, para poderem beneficiar da isenção, devem reunir as características essenciais da locação, as quais 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, o que significa excluir da isenção aqueles contratos que, mesmo partilhando de alguns elementos do contrato de locação, se caracterizam essencialmente por uma prestação de serviços conexas 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.

**25.** Torna-se, pois, essencial identificar a função económica do contrato no seu todo e não apenas na parte que se engloba nas características de um contrato de locação.

**26.** Na situação apresentada, parece não se tratar de uma mera colocação passiva do imóvel que vai ser edificado à disposição do locatário ligada ao decurso do tempo, mas uma prestação de serviços suscetível de ser diferentemente qualificada.

**27.** Com efeito, se o imóvel, finda a construção, vai ser, conforme descrito pela Requerente no presente pedido de informação, preparado com um conjunto de equipamentos básicos e do imobiliário essencial e necessário ao funcionamento do resort, como por exemplo, equipamentos de cozinha, equipamento de ginásio, equipamento musical, mobiliário diverso (camas, mesas de cabeceira, armários, roupeiros, aparadores, sofás, estantes, varões), cortinados, reposteiros, colchas, equipamentos de som, luz, etc., tal indicia que a respetiva locação tem como objeto a exploração de uma atividade económica e que o tipo de negócio descrito extravasa a mera locação de bens imóveis prevista na alínea 29), do artigo 9º do CIVA.

**28.** Nesta perspetiva, o bem imóvel é, inequivocamente, essencial ao conjunto do contrato, no entanto, os restantes elementos deste contrato, permitem ao locador a exploração económica do resort, atribuindo-lhe um valor acrescentado que afasta a operação de uma locação pura e, por isso, está fora do âmbito da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

**29.** Assim, a operação, nos termos exatamente descritos pela Requerente, configura uma operação sujeita a IVA, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, conjugada com o n.º 1, do artigo 4.º, ambos do CIVA, à taxa normal por força do disposto na alínea c) do n.º 1, do artigo 18.º do CIVA.

## **II.2 - Direito à dedução do imposto suportado na construção do imóvel**

**30.** O direito à dedução do imposto está previsto nos artigos 19.º e seguintes do Código do IVA. E, no que ao direito à dedução diz respeito, o artigo 19.º n.º 1 do CIVA estabelece que, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram:

- i) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos;
- ii) O imposto devido pela importação de bens;
- iii) O imposto pago pelas aquisições de bens ou serviços pelas alíneas e), h), i), j) e l) do n.º 1 do artigo 2.º;
- iv) O imposto pago como destinatário de operações tributáveis efetuados por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado e não tenham faturado imposto;

v) O imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro, de acordo com artigo 15.º n.º 6 do CIVA.

**31.** O n.º 2 do mesmo artigo estabelece, no entanto, um condicionalismo formal, segundo o qual só confere direito à dedução o imposto mencionado em faturas passadas em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo. Consideram-se passadas em forma legal as faturas que contêm os requisitos do art. 36.º n.º 5 ou 40.º n.º 2, ambos do CIVA.

**32.** Por seu lado, o artigo 20.º n.º 1 do CIVA determina que só pode deduzir-se o imposto suportado pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitos a imposto e dele não isentas, nos termos da sua alínea a), ou nas operações elencadas na sua alínea b).

**33.** Resulta, portanto, das citadas normas que o imposto passível de dedução corresponde, em regra, a todo o imposto suportado pelo sujeito passivo para o exercício da sua atividade económica, ou seja, a imposto que tenha sido suportado em aquisições de bens e serviços que sejam utilizados em operações tributadas.

**34.** Considerando o exposto, é pressuposto do direito à dedução do IVA que os bens e serviços adquiridos estejam diretamente relacionados com o exercício da atividade económica desenvolvida pelo sujeito passivo e que essa atividade seja sujeita a IVA e dele não isenta.

**35.** Não há, contudo, a exigência de que a atividade tributada tenha já tido início para que o sujeito passivo possa deduzir o IVA suportado, podendo ser deduzido o imposto relativo aos trabalhos preparatórios que realize com vista a permitir o desenvolvimento da atividade tributada.

**36.** A situação descrita, a construção de um resort que vai ser objeto de uma cessão de exploração sujeita a IVA e dele não isenta, configura uma das situações em que é passível de deduzir o imposto suportado na construção do imóvel destinado ao resort. Situação diferente seria se após a construção do resort este se destinasse a uma "locação pura", isenta de IVA, nos termos do artigo 9.º alínea 29) do CIVA.

**37.** O Tribunal de Justiça da União Europeia, pronunciando-se no acórdão proferido no Processo n.º C-496/11, de 06/09/2012, considerou que "(...) o direito à dedução depende, em primeira linha, da existência de uma relação directa e imediata dos bens e serviços adquiridos com o conjunto da actividade económica desenvolvida pelo sujeito passivo, no sentido de que, na ausência dessa relação, aquele direito é liminarmente recusado, independentemente de averiguações suplementares. Numa segunda linha, é preciso que exista também uma relação específica entre o bem ou o serviço adquirido e aquelas operações que, enquadradas na actividade global do mesmo sujeito passivo, podem classificar-se estritamente como operações tributáveis."

**38.** No que diz respeito ao imposto suportado em despesas de investimento prévias ao início de uma determinada atividade, o TJUE declara (nota nº 1) que "(a) este propósito, importa recordar que quem tem a intenção, confirmada por elementos objectivos, de iniciar de modo independente uma actividade económica na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva e para esse fim efectua as primeiras despesas de investimento deve ser considerado sujeito passivo. Actuando como tal, essa pessoa tem portanto, de acordo com os artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva, o direito a deduzir

imediatamente o IVA devido ou pago sobre as despesas de investimento efectuadas para os fins das operações projectadas que concedem o direito à dedução, sem ter de esperar o início da exploração efectiva da empresa".

**39.** Com efeito, é jurisprudência reiterada do Tribunal de Justiça da União Europeia que um sujeito passivo, agindo como tal, tem o direito de deduzir o IVA devido ou pago relativamente a bens que lhe foram entregues ou serviços que lhe foram prestados para efeitos de trabalhos de investimento destinados a serem utilizados no âmbito de operações tributadas.

**40.** No caso objeto de análise, o Requerente propõe-se edificar um resort com vista à posterior cedência de exploração, tendo já, segundo refere, celebrado o contrato promessa de arrendamento desse resort.

**41.** A cedência de exploração do resort, nos termos apresentados pelo Requerente, configura uma operação sujeita a IVA e dele não isenta. Assim, considerando-se que a construção e preparação do resort se traduzem na realização de trabalhos preparatórios em relação à cedência de exploração do mesmo e verificando-se o exigido nexos direto entre o imposto suportado com a execução da obra de edificação e a posterior exploração numa atividade tributada (cedência de exploração), considera-se que o imposto suportado nesta fase é passível de ser deduzido imediatamente.

**42.** Recordamos que caso o imóvel, por qualquer vicissitude, não venha a ser afeto a uma atividade sujeita a IVA e dele não isento, torna-se necessário proceder à regularização do imposto suportado, nos termos do artigo 24.º do Código do IVA.

Notas:

(1) Acórdãos proferido nos Processos n.ºs C-37/95, de 15 janeiro de 1998 (Ghent Coal Terminal NV), C-110/98 (Gabalfrisa)