

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: al. 29) do Art. 9.º do CIVA
- Assunto: Operações Imobiliárias - Locação precedida de obras de renovação e adaptação do imóvel para o exercício da atividade da Arrendatária, suportadas pelos intervenientes da operação, pelo que estamos perante a colocação passiva de um imóvel à disposição do locatário.
- Processo: **nº 17689**, por despacho de 2020-07-29, 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 - Descrição do pedido:

1. Começa por referir a Requerente que é a sucursal portuguesa de uma sociedade belga, que tem como objeto social várias atividades, nomeadamente: «"adquirir participações sociais, levar a cabo a gestão e o financiamento de outros empreendimentos, sociedades e pessoas coletivas de qualquer natureza, financiar (e ter financiado), tomar (conjuntamente) dividas de sociedades do grupo, investir em ativos imobiliários, (hipotecas), divida e valores mobiliários, exercer as funções de administrador ou liquidatário de qualquer sociedade, gerir e operar ativos imóveis, móveis, tangíveis ou intangíveis, com exceção das atividades reservadas por lei a caixas de poupança e bancos ou sociedade de gestão de ativos e de aconselhamento financeiro, prestar assessoria a empreendimentos, sociedades e pessoas coletivas para gestão, administração e organização, na Bélgica ou no estrangeiro"»[1], e que desenvolve a atividade principal de arrendamento de bens imobiliários e a atividade secundária de promoção imobiliária.

2. Acrescenta a Requerente que é dona e legítima proprietária do imóvel sito na Avenida da ..., n.º ..., e, freguesia de, registado na Conservatória do Registo Predial sob o n.º, e inscrito na matriz predial urbana sob o Artigo, e que, através de Contrato-Promessa de Arrendamento para Fins Não Habitacionais datado de, o prometeu dar de arrendamento à sociedade "yyy Lisboa SA", Nif. (doravante Promitente Arrendatária ou Promitente Locatária), com vista a que esta nele proceda a uma extensão de ... quartos adicionais ao Hotel de 5 estrelas, denominado de "zzz Lisboa ", que esta, no âmbito da sua atividade, explora no imóvel adjacente ao aqui referido.

3. Mais menciona a Requerente que, com vista a tal desiderato, o referido imóvel será recuperado (reconstruído) e adaptado à medida das necessidades concretas da Promitente Arrendatária, cujas obras foram estimadas por esta (com base na sua experiência em projetos idênticos e nos orçamentos dos projetos de arquitetura e decoração) em €, suportadas na proporção de 50% por cada parte, e que irá conceder à Promitente Arrendatária um empréstimo no valor que cabe a esta suportar (€), com o prazo de reembolso de .. anos e à taxa de juro anual de ..%.

4. Diz ainda a Requerente que os trabalhos de recuperação e adaptação do imóvel com vista à construção dos ... quartos serão realizados pelo empreiteiro que vier a ser selecionado pelas duas partes, e que os trabalhos de arquitetura, engenharia e gestão de obra serão diretamente contratados pela Promitente Arrendatária, visto que só esta possui o know-how específico da marca " zzz Lisboa ", sendo que ambos os trabalhos são comparticipados em ..% por cada uma das partes.

5. Pelo arrendamento deste imóvel, a Promitente Arrendatária pagará à Requerente uma renda mensal[2] correspondente a € por cada quarto que vier a ser instalado no imóvel, sendo que a renda anual não poderá ser inferior a €

6. Defende a Requerente que a operação em apreço não consubstancia uma mera cedência temporária do gozo do imóvel, antes se tratando de uma locação precedida de obras de reconstrução e de adaptação às necessidades da atividade da Arrendatária por si suportadas, tais como a construção de novas paredes, da alteração da fachada e das janelas, da inclusão de sistemas de iluminação, canalização, segurança, proteção contra incêndios, isolamento acústico e sistemas de ar condicionado, pelo que não lhe é aplicável a isenção prevista na al. 29) do Art. 9.º do CIVA, sendo que estamos perante «"um conjunto de prestações de serviços complexas e multidimensionais, as quais extravasam a simples "locação" (...) e geram, no seu conjunto, um valor acrescentado significativo para a Arrendatária»[3], o que obsta a que o Contrato em apreço possa ser qualificado como uma locação "paredes nuas", isenta nos termos da referida disposição legal, em conformidade, aliás, com o que defende a própria AT em várias fichas doutrinárias.

7. Assim, pretende a Requerente que seja confirmado o seguinte entendimento:

«(a) O contrato de prestação de serviços acima descrito que vier a ser celebrado entre as partes não é um mero arrendamento passivo do Imóvel, revestindo antes a natureza de disponibilização de um espaço adaptado e equipado à medida das necessidades concretas da Promitente Arrendatária, para a prossecução da atividade hoteleira sob a marca " zzz Lisboa " (em concreto à finalidade de aí instalar quartos de hotel com todas as especificidades necessárias para a classificação como hotel de 5 estrelas), conjugado com a prestação de um serviço financeiro associado à concessão de um empréstimo para financiar a parte das obras que são da responsabilidade da Promitente Arrendatária;

(b) Como tal, o contrato em questão que vier a ser celebrado entre as partes deve ser qualificado como uma prestação de serviços sujeita a IVA e dele não isenta;

(c) Em consequência, a Requerente deve liquidar IVA, à taxa normal de 23%, sobre a remuneração mensal acordada ao abrigo desse contrato; e por conseguinte

(d) Nos serviços de construção civil em regime de empreitada ou subempreitada adquiridos com vista à construção, recuperação e adaptação do Imóvel, a Requerente deve aplicar a regra de inversão do sujeito passivo, consagrada no artigo 2.º n.º 1 alínea j) do Código do IVA e proceder à

autoliquidação e dedução integral do IVA.»

8. Com o pedido formulado com carácter urgente, a Requerente juntou proposta de enquadramento jurídico-tributário, justificação do carácter urgente deste Pedido, quatro documentos - a sua descrição na Conservatória de Registo Comercial, Cadernetas Prediais da frações autónomas designadas pelas letras "..", "..", "..", ".." e ".." do imóvel inscrito na matriz urbana da freguesia de sob o artigo, Descrição na Conservatória de Registo Comercial da Promitente-Arendatária e do[4].

9. Atendendo à complexidade técnica do pedido, não foi aceite o seu carácter urgente, seguindo, nos termos do n.º 10 do Art. 68.º da LGT, o regime regra, tendo sido, após solicitação, junta a tradução para língua portuguesa do (Alteração e Reformulação de Contrato-Promessa de Locação para Fins Não Residenciais) e respetivos anexos.

II - Enquadramento em sede de IVA:

10. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), a Requerente assume a natureza jurídica de não residente com estabelecimento estável, sendo um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, periodicidade trimestral desde 01/01/2018, que se encontra registado pela atividade principal de «Arrendamento de bens imobiliários» - CAE 68200, e pela atividade secundária de «Promoção imobiliária (desenvolvimento de projetos de edifícios)» - CAE 41100, sendo um sujeito passivo misto que utiliza como método de dedução o método de afetação real de todos os bens.

11. É, desde logo, de notar que o leque das atividades que a Requerente afirma ter por objeto (constante da descrição no Registo Comercial), algumas elencadas no ponto 1. desta Informação, não se subsumem às duas atividades pelas quais se encontra registada, pelo que se a Requerente exercer mais alguma atividade para além destas, como é o caso da concessão de financiamento à Promitente-Arendatária, deverá proceder à entrega da Declaração de Alterações, nos termos do Art. 32.º do CIVA, acrescentando a(s) atividade(s) que efetivamente exerce, retroagindo à data de início do exercício da(s) mesma(s).

12. Sendo que a Requerente pretende saber:

(i) se o arrendamento em apreço, precedido de obras de recuperação e adaptação e com uma concessão de um financiamento associado, beneficia da isenção prevista no Art. 9.º, al. 29 do CIVA ou não, e, em caso negativo, se é tributado à taxa de 23%;

(ii) se, nos serviços de construção civil em regime de empreitada ou subempreitada que a Requerente adquire para construção do projeto imobiliário, se deve verificar a inversão do sujeito passivo, ao abrigo do Art. 2.º, n.º 1, al. j) do CIVA, tendo a Requerente de proceder à autoliquidação e tendo direito a dedução integral do Imposto.

13. A Requerente é proprietária do prédio urbano sito na Avenida da, n.º, e, - Lisboa, que se encontra inscrito na matriz da freguesia de, concelho de Lisboa, sob o artigo, composto pelas frações designadas pelas letras "..", "..", "..", "...", "..", ".." e "..", cuja afetação da fração "...." é "Comércio" e a das restantes frações é "Serviços".

II.i - Alteração e Reformulação de Contrato-Promessa de Locação

14. Decorre da Alteração e Reformulação de Contrato-Promessa de Locação para Fins Não Residenciais[5], celebrado em 09/07/2019, entre a Requerente, na qualidade de Promitente Locador, e a sociedade "yyy Lisboa SA", na qualidade de Promitente Locatário, que aquela prometeu dar de arrendamento as frações autónomas designadas pelas letras "..", "..", "..", ".." e "..", correspondentes aos ...º, ...º, ...º, ...º e ...º pisos[6] do imóvel identificado no ponto anterior, desde que verificadas duas condições suspensivas: (i) celebração de um Contrato de Financiamento, através do qual a Requerente concede um financiamento à Promitente Locadora no valor de €, valor correspondente à parte que esta deverá suportar nas obras de recuperação e adaptação do imóvel, (ii) aprovação das "Obras" a realizar pelo Promitente Locatária, designadamente a construção de pelo menos quartos, e a emissão da licença de construção por parte da Câmara Municipal Lisboa [Considerandos e Cláusulasa) e b)].

15. Estas frações do imóvel serão exclusivamente destinadas à ampliação do Hotel explorado pela Promitente Arrendatária adjacente a este imóvel sob a marca " zzz Lisboa", e a locação terá o prazo de ... anos após a verificação das condições suspensivas, não renovável (Considerandos e Cláusulas).

16. A Promitente Arrendatária realizará as obras de renovação das instalações (designadas por "Obras"), em conformidade com o projeto, orçamento de construção, orçamento de arquitetura de interiores " BBB (mobiliário, acessórios e equipamentos)" e o documento de descrição pormenorizada das obras, documentos definidos por mútuo acordo entre as duas partes, e estimadas pela Promitente Arrendatária em €, suportadas por cada uma das partes em ...%, assumindo a Requerente o montante máximo de €, ficando por conta da Promitente Arrendatária a parte que exceder este valor (Considerandos)

17. Preveem concretamente as Cláusulas deste Contrato-Promessa que: «..... O Promitente Locatário é o único responsável pela realização das Obras e pela instalação de mobiliário, acessórios e equipamentos nas instalações, incluindo por todos os custos, honorários, encargos e impostos aplicáveis que sejam incorridos com a aquisição e instalação dos mesmos, bem como pela sua remoção das instalações após o termo do Contrato de Locação. Sem prejuízo do acima disposto, O Promitente Locador aceita contribuir em 50% para o investimento global das Obras (incluindo arquitetos, engenheiros, gestor de projeto, licenças e arquitetura de interiores "BBB" a realizar no Hotel, num montante máximo de euros (todos os impostos incluídos, exceto o IVA). Os custos que excederem a contribuição total do Promitente Locador serão suportados diretamente pelo Promitente Locatário.»

18. De acordo com a Cláusula), o contrato de construção terá uma estrutura tripartida - as duas partes e o empreiteiro designado, sendo que a Promitente Locadora não intervém «na qualidade de promotor/proprietário das Obras, mas apenas com a finalidade de definir os limites e as condições das faturas emitidas pelo empreiteiro»; já «O Promitente Locador é o único responsável pela celebração do contrato pertinente com o arquiteto, os engenheiros e o gestor do projeto, que serão contratados e cobrarão e faturarão diretamente ao Promitente Locatário, bem como por suportar

diretamente todos os custos com os processos de licenciamento, tal como previsto na cláusula supra. Posteriormente, o Promitente Locatário cobrará ao Promitente Locador% dos custos incorridos com os respetivos prestadores de serviços (os quais, juntamente com os custos previstos na alínea a) supra não devem, em circunstância alguma, ultrapassar o limiar referido na cláusula supra), especificando o contrato a que se referem e incluindo o IVA à taxa aplicável. O pagamento deve ser efetuado (...) no prazo de sessenta (60) dias a contar da data de aprovação da fatura do Promitente Locatário pelo Promitente Locador.» [Cláusula].

19. A proposta de honorários do projeto de arquitetura e decoração da CCC, que assume o valor de € (a que acresce IVA), constitui o Anexo J. da Alteração e Reformulação de Contrato-Promessa de Locação para Fins Não Residenciais.

20. Fica ainda a cargo da Promitente Arrendatária a obtenção das licenças, quer para a realização das "Obras", quer as necessárias à exploração do Hotel naquelas instalações, incluindo os registos junto do Turismo de Portugal e do Registo Nacional dos Empreendimentos Turísticos (Cláusula); já o Promitente Locador suportará os custos de ligações dos parques de estacionamento dos dois edifícios (Considerando e Cláusula).

21. A Promitente Locadora (Requerente) irá conceder um financiamento à Promitente Locadora no valor de €, para que esta possa custear a sua quota parte nas obras, com o prazo de reembolso de anos a contar da emissão da Licença de Utilização, e à taxa de juros anual de ..%, cujo projeto de Contrato de Financiamento constitui o Anexo da Alteração e Reformulação de Contrato-Promessa de Locação para Fins Não Residenciais [Considerando deste Contrato-Promessa e Considerando I., Cláusula daquele projeto de Contrato de Financiamento].

22. Pela locação do referido imóvel, e como decorre da Cláusula do Contrato-Promessa e da Cláusula do projeto de Contrato de Locação para Fins Não Residenciais (que constitui o Anexo da Alteração e Reformulação de Contrato-Promessa de Locação para Fins Não Residenciais), a Promitente Arrendatária pagará à Requerente € anuais (e não mensais, como é referido no Pedido[.], certamente por lapso) por quarto, divididos em mensalidades iguais, sendo que a renda total anual não pode ser inferior a €....., a que será acrescido IVA, sendo concedido um período de isenção para que a Promitente Arrendatária realize as obras (Cláusulas do Contrato-Promessa).

23. De referir ainda que, de acordo com o projeto de Contrato de Locação para Fins Não Residenciais, a partir da data de início, serão por conta da Arrendatária as despesas atinentes ao uso das instalações e exploração do Hotel, designadamente as relacionadas com a prestação de serviços ou fornecimento de bens, como por exemplo, consumos de luz, água, gás, telecomunicações e televisão, bem como quaisquer contribuições, impostos ou taxas, tais como o IMI (Cláusulas), sendo ainda a única responsável pelos danos causados a terceiros decorrentes do uso das instalações e da execução das obras naquelas instalações, devendo contratar seguros nos termos das disposições legais aplicáveis, incluindo seguro de imóvel e seguros para a operação do Hotel e exercício da sua atividade nas instalações, bem como seguro de que seja a Requerente também beneficiária, com coberturas de responsabilidade civil (Cláusulas).

24. A Arrendatária deverá manter as instalações, incluindo o equipamento e o BBB do Hotel em bom estado, semelhante ao que aplica no Hotel que opera no prédio adjacente, devendo realizar, a expensas suas, todas as obras ordinárias e extraordinárias necessárias ou úteis para a manutenção e reparação das instalações e equipamentos, designadamente relacionadas com água, esgoto, instalações elétricas, pisos, tetos, paredes internas, pinturas, janelas e aparelhos de ar condicionado (Cláusulas daquele projeto de Contrato de Locação), sendo que findo o Contrato, poderá remover todos os equipamentos não acessórios que possam ser retirados sem danificar as instalações, não recebendo qualquer indemnização pelas obras ou melhorias realizadas (Cláusula do mesmo projeto).

II.ii - Enquadramento da locação em apreço nos termos do Art. 9.º, al. 29) do CIVA

25. No caso em apreço, temos um arrendamento relativo a cinco pisos de um imóvel destinado ao exercício da de uma atividade de prestação de serviços pela Arrendatária - atividade hoteleira, precedido de obras de renovação das instalações (designadas por "Obras"), em conformidade com o projeto, orçamento de construção, orçamento de arquitetura de interiores "BBB (mobiliário, acessórios e equipamentos)" e o documento de descrição pormenorizada das obras (documentos definidos por mútuo acordo entre as duas partes), suportadas em% por cada uma das partes, assumindo o limite máximo de € para a Requerente, e a que está associado Contrato de Financiamento, através do qual esta concede um empréstimo à Promitente-Arrendatária no valor de €, pelo prazo de .. anos e à taxa de juro anual de ..%, para que esta possa custear a sua quota parte nas obras.

26. Ora, começa por determinar o Art. 1022.º do Código Civil que «Locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição», assumindo a denominação de arrendamento a locação que tem por objeto coisas imóveis (Art. 1023.º deste código), podendo o arrendamento ser para fins habitacionais ou não habitacionais, sendo que, se nada for estipulado, o local arrendado deve ser gozado no âmbito das suas aptidões em conformidade com a licença de utilização (Art. 1067.º do mesmo código).

27. Sendo que o arrendamento de imóveis, seja para habitação, comércio, indústria ou serviços, consubstancia uma prestação de serviços relacionada com imóveis, nos termos da al. h) do n.º 2 do 31.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15/03, considerando-se localizada em território nacional, já que é aqui que se situa o imóvel objeto de arrendamento, sendo que as partes também são sujeitos passivos de imposto em Portugal.

28. Resultando do Art. 1.º, n.º 1, al. a) do CIVA que estão sujeitas a imposto as prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, considerando-se como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias e importações de bens (Art. 4.º, n.º 1), sendo que, de acordo com o Art. 2.º, n.º 1, al. a) do mesmo código, são sujeitos passivos de imposto, entre outros, as pessoas coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades

de prestação de serviços.

29. Deste modo, estando esta operação sujeita a IVA, cumpre aferir se a mesma beneficia de alguma isenção, mais concretamente da isenção prevista na al. 29) do Art. 9.º do CIVA.

30. Assim, prescreve a alínea 29) que a locação de bens imóveis se encontra isenta de imposto, excecionando desta isenção:

- as prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo [subal. a)],
- a locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos [subal. b)],
- 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 [subal. c)],
- a locação de cofres-fortes [subal. d)],
- a locação de espaços para exposições ou publicidade [subal. e)].

31. Esta norma resulta da transposição do Art. 135.º, n.ºs. 1, al. l) e 2 da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28/11), que dita que:

«1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: (...)

l) A locação de bens imóveis.

2. 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.

Os Estados-Membros podem prever outras exceções ao âmbito de aplicação da isenção prevista na alínea l) do n.º 1.»

32. Todavia, não consta desta Diretiva IVA, nem, tão pouco, do seu Regulamento de Execução (já antes mencionado) o que se entende por locação, não tendo também sido conferida competência aos Estados-membros para fixar esse conceito em conformidade com os seus ordenamentos jurídicos, o que significa que temos que recorrer à jurisprudência do TJUE nesta matéria.

33. Antes, porém, cumpre notar que é jurisprudência constante deste Tribunal que as isenções previstas no Art. 135.º da Diretiva IVA, para além de consubstanciarem derrogações ao princípio geral de tributação das prestações de serviços efetuadas a título oneroso por sujeitos passivos, constituem conceitos autónomos de direito da União Europeia, pelo que devem ser objeto de interpretação estrita, não podendo, contudo, aquelas isenções serem interpretadas de forma a que fiquem privadas dos seus efeitos[8].

34. Aliás, recentemente, o TJUE considerou que aquele conceito deve ser interpretado de forma restritiva, visto que é mais abrangente que o conceito previsto nos vários direitos nacionais[9].

35. Ora, grosso modo, considera o TJUE que estamos perante uma locação de bens imóveis quando se verificam os seguintes pressupostos essenciais: (i) o proprietário do imóvel cede a uma pessoa (locatário), (ii) o direito de ocupar este imóvel, dele excluindo as outras pessoas, (iii) por um determinado prazo, (iv) em contrapartida de uma renda[10].

36. A locação deve, assim, traduzir-se na colocação passiva do imóvel à disposição do locatário, estando ligada ao decurso do tempo e não gerando qualquer valor acrescentado significativo, não sendo acompanhada de quaisquer prestações de serviços que retirem à locação o carácter de preponderância na operação em causa[11].

37. Como bem sintetiza o TJUE no recente Acórdão de 28/02/2019, proc. C-278/18, que teve lugar no âmbito de um pedido de decisão prejudicial efetuado pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA), relativamente ao enquadramento de IVA de um contrato de cedência da exploração agrícola de prédios rústicos constituídos por vinhas:

«19. O Tribunal de Justiça também precisou que a isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva[12] se explica pelo facto de a locação de bens imóveis, embora sendo uma atividade económica, constituir habitualmente uma atividade relativamente passiva, que não gera um valor acrescentado significativo. Tal atividade deve assim distinguir-se de outras atividades que têm quer a natureza de negócios industriais e comerciais, como as abrangidas pelas exceções referidas nos n.os 1 a 4 desta disposição, quer um objeto que se caracteriza melhor pela realização de uma prestação do que pela simples colocação à disposição de um bem, como o direito de utilizar um campo de golfe, o direito de atravessar uma ponte mediante o pagamento de uma portagem ou ainda o direito de instalar máquinas de venda automática de tabaco num estabelecimento comercial (v., neste sentido, Acórdãos de 4 de outubro de 2001, «Goed Wonen», C 326/99, EU:C:2001:506, n.os 52 e 53, e de 18 de novembro de 2004, Temco Europe, C 284/03, EU:C:2004:730, n.º20).

20. Daqui resulta que a natureza passiva da locação de um bem imóvel, que justifica a isenção do IVA de tais operações ao abrigo do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva, se prende com a natureza da própria operação e não com a forma como o locatário utiliza o bem em causa.

21. Assim, conforme o Tribunal de Justiça já declarou, não pode beneficiar desta isenção uma atividade que implique não apenas a colocação à disposição passiva um bem imóvel mas também um certo número de atividades comerciais, como a supervisão, a gestão e a manutenção constante por parte do proprietário, bem como a colocação à disposição de outras instalações, de modo que, não se verificando circunstâncias absolutamente especiais, a locação deste bem não pode constituir a prestação preponderante (v., neste sentido, Acórdão de 18 de janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark, C 150/99, EU:C:2001:34, n.º 26).

22. Em contrapartida, o facto de o locatário de um bem imóvel o explorar, utilizando-o para fins comerciais, em conformidade com os termos do contrato de locação, não é suscetível de, por si só, excluir o proprietário desse bem do

benefício da isenção do IVA prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 15 de novembro de 2012, Leichenich, C 532/11, EU:C:2012:720, n.º29).»

38. A AT tem defendido que esta isenção se aplica à locação de imóveis "paredes nuas", sendo que o que extravasa este conceito não é o facto de ser acompanhada de móveis e equipamentos, mas sim de ser destinada ao exercício de outras atividades tributáveis que vão para além da mera cedência do gozo do local arrendado, como é o caso do alojamento local ou alojamento turístico, ou incluir outras prestações de serviços, tais como serviços de limpeza e de manutenção de interiores ou exteriores, o fornecimento de água, luz, internet, comunicações, atividades de gestão ou supervisão, não estando estas operações abrangidas pela isenção.

39. Cumprindo, a este propósito, fazer um breve parêntesis para frisar que não se afigura correto o referido pela Requerente nas als. (a) e (b) no ponto 9. da "PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO", como decorre, desde logo, da Informação Vinculativa n.º 16068, sancionada superiormente em 20/09/2019[13], emitida num caso semelhante ao presente, com a única diferença que a Senhoria realizava e suportava todas as obras de reconstrução e adaptação do imóvel e não parte, como ocorre na situação em análise.

40. Assim, a isenção em apreço apenas abrange a mera colocação do imóvel à disposição do cliente, em contrapartida de uma retribuição, não sendo acompanhada de qualquer prestação de serviços que extravase a locação; para efeitos desta isenção, esta operação deve consubstanciar-se, essencialmente, na colocação passiva do imóvel à disposição do cliente ligada ao mero decurso do tempo e que não gere valor acrescentado significativo.

41. Defende a Requerente que a operação em apreço não consubstancia uma locação passiva do imóvel à disposição do locatário, já que foi precedida de obras de reconstrução e de adaptação às necessidades da atividade da Arrendatária, com elevado nível de customização por si suportadas (em ...%), em conformidade com o que defende a própria AT em várias fichas doutrinárias.

42. Em complemento do referido no antecedente ponto 39., é de frisar que cada Informação Vinculativa assenta em determinados pressupostos e situações concretas que não são integralmente reveladas na publicação das fichas doutrinárias.

43. Estando a AT obrigada a rever as suas orientações genéricas e a acolher os entendimentos constantes da jurisprudência não só dos Tribunais Superiores Portugueses, mas também, e essencialmente, do TJUE, em conformidade com o Art. 68.º-A, n.º 4 da LGT.

44. Por outro lado, nem da letra da lei, quer da al. 29) do Art.9.º do CIVA, quer do Art. 135.º, n.º 1, al. l) e n.º 2 da Diretiva IVA, ambos supra transcritos, nem da jurisprudência do TJUE antes citada, vislumbramos que a isenção da locação do imóvel seja afastada no caso de a mesma ser precedida de obras de construção com vista à renovação e adaptação às necessidades da arrendatária, isto é, de construção "feita à medida", não sendo acompanhada de quaisquer outras prestações de serviços ou de quaisquer equipamentos / maquinaria, sendo que quanto a estes últimos nem sempre assim será, como melhor se verá mais adiante.

45. Ao que acresce que a Requerente apenas suporta ...%, com o limite de €....., do valor das obras de renovação das instalações, ou seja, das obras realizadas em conformidade com o projeto, orçamento de construção, orçamento de arquitetura de interiores " BBB (mobiliário, acessórios e equipamentos)" e o documento de descrição pormenorizada das obras, documentos definidos por mútuo acordo entre as duas partes,

46. Sendo que as obras, como resulta da mencionada Cláusula do Contrato-Promessa e identificámos nos pontos 16. a 18. desta Informação, não só as atinentes aos contratos com o arquiteto, os engenheiros e o gestor do projeto, mas também as relativas ao contrato de construção, são realizadas pela Promitente Arrendatária, com a diferença de, no que tange às primeiras, a Promitente Arrendatária celebra os contratos sozinha, sendo-lhe cobrados e faturados os serviços, que esta depois fatura ...% à Requerente, enquanto que no caso das obras relativas ao contrato de construção, as duas partes contratam o empreiteiro, mas a Requerente não intervém «na qualidade de promotor/proprietário das Obras, mas apenas com a finalidade de definir os limites e as condições das faturas emitidas pelo empreiteiro» [subal. ii) da al. a)].

47. A que acresce o facto de incumbir à Promitente Arrendatária a obtenção das licenças para a realização das "Obras", para além de outras, tal como prescreve a Cláusula do Contrato-Promessa.

48. Por outro lado, conforme também já tivemos oportunidade de evidenciar nos pontos 23. e 24. desta Informação, para além de ter que manter as instalações, incluindo o equipamento e o "BBB" do Hotel em bom estado, a Promitente Arrendatária também terá que realizar todas as obras ordinárias e extraordinárias necessárias ou úteis para a manutenção e reparação das instalações e equipamentos, designadamente relacionadas com água, esgoto, instalações elétricas, pisos, tetos, paredes internas, pinturas, janelas e aparelhos de ar condicionado, sendo que findo o Contrato, poderá remover todos os equipamentos não acessórios que possam ser retirados sem danificar as instalações, mas não recebe qualquer indemnização pelas obras ou melhorias realizadas (Cláusulas do projeto do Contrato de Locação para Fins Não Residenciais).

49. Serão também por conta da futura Arrendatária as despesas atinentes ao uso das instalações e exploração do Hotel, designadamente as relacionadas com a prestação de serviços ou fornecimento de bens, como por exemplo, consumos de luz, água, gás, telecomunicações e televisão, bem como quaisquer contribuições, impostos ou taxas, tais como o IMI (Cláusulas daquele projeto de Contrato de Locação), sendo ainda a única responsável pelos danos causados a terceiros decorrentes do uso das instalações e da execução das obras naquelas instalações, devendo contratar os respetivos seguros, bem como seguro de que seja a Requerente também beneficiária, com coberturas de responsabilidade civil (Cláusulas do mesmo projeto de Contrato de Locação).

50. Desta forma, estas obras de renovação (reconstrução) e adaptação do imóvel para o exercício da atividade da Arrendatária, suportadas em apenas em% pela Requerente (na qualidade de futura Senhora), com o limite de €, e que antecedem a locação daquele, consubstanciam, quanto muito, prestações acessórias em relação à operação principal (locação), dado que não constituem para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar do

serviço principal do prestador em melhores condições, pelo que têm o mesmo tratamento fiscal da prestação principal[14].

51. Efetivamente, a parte das obras suportada pela Requerente (€) representa cerca de cerca do valor da renda mínima no final do contrato (€), pelo que a locação constitui a operação preponderante e as obras operações acessórias.

52. Aliás, ainda que se defendesse que as obras de renovação e adaptação e a locação configuram duas prestações de serviços distintas e que podem ser fornecidas em separado, sendo uma tributada e outra isenta, por estarem, no caso, tão estritamente ligadas, a sua separação revestiria carácter artificial, devendo ser consideradas como uma só operação[15], na situação em apreço, como de locação, tanto mais que as partes optaram por não dissociar as operações.

53. Por outro lado, a Requerente, na qualidade de futura Senhora, também não irá exercer no imóvel locado atividades comerciais como a supervisão, a gestão e a manutenção que retirem à locação a característica de prestação principal[16], sendo certo que acompanhará e fiscalizará o imóvel, como acontece com qualquer arrendamento.

54. Por último nesta sede, e pese embora do que retiramos do Contrato-Promessa, nomeadamente do Considerando e das Cláusulas, e do seu Anexo, o mobiliário, acessórios e equipamentos fiquem por conta da Promitente Arrendatária,

55. Na sequência do referido no antecedente ponto 39. desta Informação, em relação ao mencionado pela Requerente no ponto 9. (a) da "PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO" - a locação não ser acompanhada de bens ou equipamentos instalados, e concretizando o referido na parte final do ponto 44., é de notar que a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa está excluída da isenção [1ª parte da subal. c) da al. 29.º) do Art. 9.º do CIVA], se, e apenas, aqueles não puderem ser dissociados da cedência do respetivo imóvel; se fizerem parte integrante do mesmo, considera-se que estamos perante uma prestação única na qual a colocação à disposição dos bens imóveis é a prestação principal, beneficiando de isenção de imposto, tal como entende o TJUE[17].

56. Nesta conformidade, estamos perante uma locação precedida de obras de renovação (reconstrução) e adaptação do imóvel para o exercício da atividade da Arrendatária, suportadas em apenas em% pela Requerente, não sendo acompanhada de quaisquer prestações de serviços, como sejam consumos de energia, gás, água e telecomunicações, serviços de segurança e vigilância, gestão ou supervisão, ou quaisquer bens, pelo que estamos perante a colocação passiva de um imóvel à disposição do locatário, por um tempo determinado (..... anos), em contrapartida de uma renda única mensal que varia em função do número de quartos construídos com um limite mínimo, não gerando qualquer valor acrescentado significativo, beneficiando, assim, da isenção prevista na al. 29) do Art. 9.º do CIVA, ao invés do que defende a Requerente.

57. No que concerne ao empréstimo de €, que a Requerente irá conceder à Promitente Arrendatária para que esta suporte a sua parte nos custos das obras, decorre do projeto de Contrato de Financiamento, que constitui o Anexo deste Contrato-Promessa de Locação, que o mesmo terá

uma taxa de juro anual de% e um prazo de reembolso deanos, com amortização trimestral segundo um plano de pagamentos [Considerando I., Cláusula Cláusula daquele projeto de Contrato de Financiamento].

58. Pese embora este financiamento constitua uma condição suspensiva da celebração do Contrato de Locação, estas duas prestações de serviços são perfeitamente distintas e podem ser, e efetivamente são, fornecidas em separado, tendo também contrapartidas autónomas: o financiamento, com prazo de reembolso de ... anos, tem como contraprestação o recebimento trimestral da quantia mutuada acrescida da taxa de juro anual de ..%; a locação, com o prazo de ... anos, tem como contrapartida a renda anual de €..... por quarto (construído), com o limite mínimo de €, recebida em mensalidades iguais.

59. Pelo que, consubstanciando prestações de serviços autónomas e independentes, também independente e autónomo é o seu tratamento em sede de IVA, pelo que estando já efetuado o enquadramento da locação (antecedida de obras de reconstrução e adaptação do imóvel às necessidades da Promitente Arrendatária), cumpre fazer umas breves notas sobre o enquadramento do empréstimo em sede de IVA.

60. Assim, sem prejuízo da legislação especial aplicável aos mútuos bancários e aos mútuos mercantis, resulta, em primeira linha, do Art. 1142.º do Código Civil que «Mútuo é o contrato pelo qual uma das partes empresta à outra dinheiro ou outra coisa fungível, ficando a segunda obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade.», podendo as partes, em conformidade com o n.º 1 do Art. 1145.º do mesmo código, convencionar o pagamento de juros como retribuição do mútuo, como foi o caso (taxa de juro anual 5%).

61. O mútuo configura uma prestação de serviços efetuada em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal[18], pelo que está sujeita a IVA, como resulta dos termos conjugados dos Art. 1.º, n.º 1, al. a), 2.º, n.º 1, al. a) e 4.º, n.º 1, todos do CIVA, cumprindo averiguar se beneficia de alguma isenção.

62. Ora, de acordo com o Art. 9.º, al. 27), subal. a) do mesmo código estão isentas de imposto «a) A concessão e a negociação de créditos, sob qualquer forma, compreendendo operações de desconto e redesconto, bem como a sua administração ou gestão efectuada por quem os concedeu», não relevando a natureza de quem concede, pelo que o financiamento em apreço beneficia de isenção de IVA.

II.iii - Inversão do sujeito passivo na aquisição de serviços de construção civil em regime de empreitada ou subempreitada [Art. 2.º, n.º 1, al. j) do CIVA], autoliquidação e dedução integral do Imposto

63. A Requerente pretende ainda saber se, na aquisição (correspondente à sua quota parte) de serviços de construção civil em regime de empreitada ou subempreitada para a realização das obras de reconstrução e adaptação do imóvel em apreço, deve haver inversão do sujeito passivo, ao abrigo do Art. 2.º, n.º 1, al. j) do CIVA, devendo proceder à autoliquidação e se lhe assiste o direito à dedução integral de IVA.

64. Ora, começando pela inversão do sujeito passivo na aquisição de serviços de construção civil, começa por ditar o Art. 2.º, n.º 1 do CIVA que são sujeitos

passivos de imposto:

«a) As 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); (...)

j) As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) 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.»

65. Daqui resulta que se verifica a inversão do sujeito passivo de IVA na aquisição de serviços de construção civil se estiverem reunidos dois requisitos: (i) o adquirente seja sujeito passivo de IVA em território nacional e aqui pratique operações que confirmam o direito total ou parcial à dedução de IVA, e (ii) se esteja na presença de uma aquisição de serviços na construção civil.

66. Como vimos supra, a Requerente é um sujeito passivo de IVA com sede em Portugal, enquadrado no regime normal, periodicidade trimestral, que pratica operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, sendo um sujeito passivo misto, pelo que o primeiro requisito se encontra verificado.

67. No que concerne ao segundo requisito, e tal consta do ponto 1.3. do Ofício Circulado n.º 30101, de 24/05/2007, da área de Gestão Tributária-IVA[19], a noção de serviços de construção civil utilizada «é abrangente, no sentido de nela serem incluídos todos os serviços de construção civil, independentemente de os mesmos fazerem ou não parte do conceito de empreitadas ou subempreitadas a que se referem os artigos 1207º e 1213º do Código Civil.

A referência, no articulado, a serviços em "regime de empreitada ou subempreitada" é meramente indicativa e não restritiva.

Consideram-se serviços de construção civil todos os que tenham por objeto a realização de uma obra, englobando todo o conjunto de atos que sejam necessários à sua concretização.

Por outro lado, deve entender-se por obra todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo, seja de natureza pública ou privada.»

68. A este Ofício Circulado encontra-se anexa a Portaria n.º 19/2004, de 10/01, que estabelecia o Regime jurídico de ingresso e permanência na atividade da construção civil, entretanto revogada pela Lei n.º 41/2015, de 03/06, que estabelece agora o Regime jurídico aplicável ao exercício da atividade da construção, constando do seu Anexo I as várias categorias e

subcategorias de serviços de construção, designadamente, a «1.^a categoria - Edifícios e património construído: 1.^a Estruturas e elementos de betão; 2.^a Estruturas metálicas; (...) 4.^a Alvenarias, rebocos e assentamento de cantarias; 5.^a Estuques, pinturas e outros revestimentos; 6.^a Carpintarias; (...) 8.^a Canalizações e condutas em edifícios; (...) 4.^a categoria - Instalações elétricas e mecânicas: 1.^a Instalações elétricas de utilização de baixa tensão; (...) 12.^a Aquecimento, ventilação, ar condicionado e refrigeração;»

69. A Requerente refere que estão em causa: construção de novas paredes, da alteração da fachada e das janelas, da inclusão de sistemas de iluminação, canalização, segurança, proteção contra incêndios, isolamento acústico e sistemas de ar condicionado, que, grosso modo, se subsumem às categorias e subcategorias da Lei n.º 41/2015, antes transcritas.

70. Desta forma, na aquisição de serviços de construção civil, com vista à realização das obras de renovação e adaptação do imóvel em apreço, deve haver a inversão do sujeito passivo, cabendo à Requerente, na qualidade de adquirente, a liquidação do imposto, ou seja, estamos perante uma situação de autoliquidação, com o inerente cumprimento das correspondentes obrigações de pagamento de imposto, contabilísticas e declarativas, devendo as faturas emitidas pelo prestador desses serviços com a designação e Nif. da Requerente, para além dos requisitos estabelecidos no n.º 5 do Art. 36.º do CIVA, conter a menção "IVA - Autoliquidação", em conformidade com o n.º 13 deste artigo.

71. No que concerne à dedução deste imposto autoliquidado, começa por prescrever o n.º 8 do Art. 19.º do CIVA que apenas confere direito à dedução o imposto que for liquidado por força dessa obrigação, para além de ter que preencher os restantes pressupostos estabelecidos nos Arts. 19.º a 25.º do CIVA.

72. Destes pressupostos ressalta, desde logo, que é dedutível o IVA que tenha incidido sobre serviços adquiridos para a prática de prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas [Art. 20.º, n.º 1, al. a) daquele código], sendo que, conforme vimos supra, a locação do imóvel em apreço beneficia da isenção de imposto prevista na al. 29) do Art. 9.º do mesmo código.

73. As isenções deste Art. 9.º são isenções incompletas, que não conferem direito à dedução, pelo que, nada tendo sido dito sobre a eventual renúncia (Art. 12.º, n.º 4 do CIVA), sujeita ao cumprimento das condições objetivas, subjetivas e formais previstas no D.L. n.º 21/2007, de 29/01, não é dedutível o imposto que incidiu sobre os serviços de construção civil adquiridos pela Requerente com vista renovação e adaptação do imóvel tendo em vista as necessidades da Arrendatária.

III - Conclusões:

74. Face ao exposto, concluímos que:

74.1.1. o TJUE considera que estamos perante uma locação de bens imóveis quando se verificam os seguintes pressupostos essenciais: (i) o proprietário do imóvel cede a uma pessoa (locatário), (ii) o direito de ocupar este imóvel, dele excluindo as outras pessoas, (iii) por um determinado prazo, (iv) em contrapartida de uma renda;

74.1.2. para beneficiar de isenção, a locação deve traduzir-se na colocação passiva do imóvel à disposição do locatário, estando ligada ao decurso do tempo e não gerando qualquer valor acrescentado significativo, não sendo acompanhada de quaisquer prestações de serviços que retirem à locação o carácter de preponderância na operação em causa;

74.1.3. no caso em apreço, estamos perante uma locação precedida de obras de renovação (reconstrução) e adaptação do imóvel para o exercício da atividade da Arrendatária, suportadas em apenas em ...% pela Requerente, que não retiram à locação o carácter de operação preponderante ou principal nesta prestação de serviços, tanto mais que, para além daquelas obras ficarem a fazer parte do imóvel, não estão associadas quaisquer outras prestações de serviços (consumos de energia, água, gás e telecomunicações, serviços de segurança e vigilância, gestão ou supervisão), pelo que estamos perante a colocação passiva de um imóvel à disposição do locatário, por um tempo determinado, em contrapartida de uma renda única mensal, não gerando qualquer valor acrescentado significativo, beneficiando, assim, de isenção prevista na al. 29) do Art. 9.º do CIVA;

74.1.4. o financiamento, que a Requerente irá conceder à Promitente Arrendatária para que esta suporte a sua parte nos custos das obras, configura uma prestação de serviços distinta e autónoma em relação à locação, com uma contrapartida também autónoma e diferenciada desta, estando sujeita a IVA e dele isenta ao abrigo do Art. 9.º, al. 27), subal. a) do mesmo código;

74.2.1. na aquisição de serviços de construção civil (proporcional à sua quota parte), com vista à realização das obras de renovação e adaptação do imóvel em apreço, deve haver lugar a inversão do sujeito passivo [Art. 2.º, n.º 1, al. j) do mesmo código], cabendo à Requerente, na qualidade de adquirente, a liquidação do imposto e o cumprimento das correspondentes obrigações de pagamento de imposto, contabilísticas e declarativas;

74.2.2. as isenções do Art. 9.º do CIVA são isenções incompletas, que não conferem direito à dedução, pelo que não é dedutível o imposto que incidiu sobre os serviços de construção civil adquiridos pela Requerente com vista renovação e adaptação do imóvel tendo em vista as necessidades da Arrendatária [Art. 20.º, n.º 1, al. a) deste código, a contrario].

[1] Cfr. "DESCRIÇÃO DOS FACTOS CUJA QUALIFICAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA SE PRETENDE", ponto 2.

[2] Como melhor veremos aquando da análise da Alteração e Reformulação de Contrato-Promessa de Locação para Fins Não Residenciais, este valor é anual e não mensal

[3] Cfr. "PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO", ponto 40.

[4] A que se encontram juntos os Schedule A., Schedule D., Schedule J., Schedule K., Schedule 1.2 e Schedule 6.3, redigidos em língua inglesa, com exceção do Schedule A. que se encontra em língua portuguesa

[5] Tradução para língua Portuguesa do Amended and Restated Promissory Lease Agreement for Non-Residential Purposes e dos respetivos Anexos A., D., J., K., 1.2 e 6.3

[6] Cfr. Anexo A.

[7] Cfr. "DESCRIÇÃO DOS FACTOS CUJA QUALIFICAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA SE PRETENDE", ponto 38.

[8] Cfr., a título exemplificativo, o Acórdão de 12/09/2000, proc. C-358/97, ns. 52 e 55, e o Acórdão de 18/11/2004, proc. C-284/03, n.º 16

[9] Cfr. Acórdão de 23/02/2019, proc. C-278/18, n.º 17

[10] Cfr., neste sentido a título exemplificativo, o Acórdão de 09/10/2001, proc. C-409/98, n.º 31

[11] Cfr., neste sentido a título exemplificativo, o Acórdão de 18/11/2004, proc. C-284/03, ns. 20 e 23

[12] Corresponde, grosso modo, ao supra transcrito Art. 135.º, ns. 1, al. l) e 2 da Diretiva IVA

[13] Disponível no Portal das Finanças

[14] Cfr., a título exemplificativo, o Acórdão de 19/12/2018, proc. C-17/18, n.º 34

[15] Ibidem, ns. 32 e 33

[16] Ibidem, n.º 21

[17] Cfr. Ac. de 23/02/2019, proc. C-278/18, n.º 31

[18] Sem prejuízo do referido no ponto 11. desta Informação

[19] Disponível no Portal das Finanças