

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Artigo 9.º

Assunto: Isenções nas operações internas - Locação de imóveis

Processo: **nº 24666**, por despacho de 2023-06-15, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

- Conteúdo:
1. A Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral, desde 2017-04-24, tendo iniciado a atividade na mesma data. Está, ainda, registada como prosseguindo, a título principal, a atividade de "Promoção Imobiliária (Desenvolvimento de Projetos de Edifícios)" - CAE 41100, e, a título secundário, as atividades de "Arrendamento de Bens Imobiliários" - CAE 68200 e "Construção de Edifícios (Residenciais e não Residenciais) - CAE 41200, tendo declarado praticar, exclusivamente, operações que conferem direito à dedução.
 2. No âmbito da sua atividade, a Requerente adquiriu, em abril de 2018, para o seu portfólio de ativos, o prédio urbano (terreno para construção), localizado no [...], registado na Conservatória do Registo Predial de [...] sob o n.º [...] da freguesia de [...] e matriculado na Conservatória do Registo Predial da freguesia do [...].
 3. No referido prédio urbano tem vindo a ser construído um edifício, com o objetivo de nele ser instalado e explorado um centro empresarial de negócios, também comumente denominado por modelo contratual de "Office Center".
 4. Após conclusão da construção, o edifício objeto deste pedido de informação vinculativa será constituído em propriedade horizontal, dispondo de uma área total de cerca de 16.500 metros quadrados, um total de 11 pisos, 2 rooftops, cerca de 130 lugares de estacionamento distribuídos por 3 pisos e cerca de 50 lugares de estacionamento de bicicletas.
 5. O projeto definido pela Requerente para o edifício passa pela dotação do imóvel de espaços preparados para a ocupação e utilização por terceiros para o desenvolvimento das suas atividades económicas, ao abrigo de contratos de prestação de serviços a celebrar entre a Requerente e essas entidades, tendo por objeto para além da evidente disponibilização física e temporária de espaço, a prestação de diversos serviços conexos à fruição do imóvel, como habitualmente são disponibilizados no âmbito de um conceito de "Office Center".
 6. As especificidades inerentes ao uso do espaço destinado a escritórios e de todas as áreas que o compõem serão essenciais para os ocupantes que procuram um pacote integrado de serviços, que permita o exercício da sua atividade de forma direta e imediata, sem necessidade de adquirir a terceiros quaisquer serviços associados à ocupação, ao uso ou à manutenção do espaço afeto à sua atividade.
 7. O âmbito, os termos e as condições dos referidos serviços a serem prestados pela Requerente aos futuros ocupantes dos escritórios localizados no edifício, estarão devidamente regulados no contrato de prestação de serviços, cuja minuta exemplo anexa como Documento n.º 1 ao presente

pedido.

8. Conforme decorre do disposto na cláusula 1 da minuta do contrato de prestação de serviços, a Requerente pretende prestar um conjunto de serviços aos ocupantes, identificados no Anexo 2 ("Schedule 2") do referido contrato e que podem ser sumarizados da seguinte forma:

i) Cedência de espaços individualizados/próprios, que constituem uma determinada área/fração do edifício, bem como de lugar(es) de estacionamento;

ii) Portaria para receção e identificação dos visitantes;

iii) Serviço de correspondência: receção e distribuição de correio e encomendas recebidos; recolha e envio de correio;

iv) Fornecimento de eletricidade, água e outros consumíveis em todos os espaços comuns e não comuns;

v) Limpeza e manutenção de todas as áreas do edifício, incluindo dos equipamentos que dele fazem parte;

vi) Disponibilização de espaços de utilização específica de acesso comum (tais como salas de reuniões, coffee corners, cafetarias/copas);

vii) Serviços de concierge para salas de reunião e eventos;

viii) Disponibilização, manutenção e gestão de sistemas de segurança (serviço de segurança, torniquetes, controlo de acesso e crachás, etc.);

ix) Disponibilização de infraestruturas e equipamentos de tecnologia da informação (salas para servidores, "docking stations", monitores e webcams, pontos de acesso à rede de conexão por cabo, rede Wi-Fi, equipamento informático nas salas de reunião, equipamento de videoconferência, etc.; x) Gestão e manutenção dos espaços de acesso público (jardins, limpeza da fachada, entre outros)

9. Tendo por base os factos supra descritos, solicita, a ora Requerente, confirmação do entendimento de que tais serviços constituem uma operação sujeita a IVA e dele não isenta, conferindo, por conseguinte, o direito à dedução do imposto suportado nas despesas incorridas para o exercício da atividade tributada, nos termos do artigo 20.º do Código do IVA (CIVA).

10. Mais ainda que, sendo o imóvel afeto à prática de operações tributáveis no âmbito de contratos de prestação de serviços sujeitos e não isentos de IVA, assiste à Requerente o exercício do direito à dedução do IVA suportado em trabalhos preparatórios e de construção do prédio, ou seja, a dedução imediata do IVA suportado à medida que os investimentos são realizados.

Proposta de enquadramento jurídico-tributário

11. Conforme mencionado no Anexo B, que contempla a descrição dos factos cuja qualificação jurídica-tributária se pretende, a Requerente é proprietária de um prédio urbano, que se encontra atualmente em fase de construção com o objetivo de nele ser instalado e explorado um centro empresarial de negócios na modalidade de "Office Center".

12. Ora, a Requerente entende, com base na factualidade supra exposta, que tal contrato de prestação de serviços a celebrar no âmbito da exploração do "Office Center", cujos termos e condições são descritos no Anexo B, constitui

uma prestação de serviços sujeita a IVA e dele não isenta, conferindo o direito à dedução do imposto suportado nas despesas incorridas para o exercício dessa atividade, o qual poderá ser exercido em momento anterior ao início da efetiva exploração do edifício, entendimento este, em relação ao qual pretende obter o respetivo sancionamento, por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

13. Perante os termos da minuta do contrato de prestação de serviços sob análise e citada no Anexo B, não restam dúvidas de que o contrato a celebrar com os ocupantes do espaço inclui componentes (serviços) que vão muito além da mera cedência passiva do espaço, conferindo-lhes a oportunidade de estabelecer o seu negócio num ambiente empresarial de "Office Center" e assumindo, portanto, uma importância nuclear no contrato.

14. Os serviços prestados pelos quais é cobrada uma avença mensal única, compreendem a cedência de utilização de espaço inserido no centro de escritórios e um leque muito vasto e diversificado de serviços, conforme listados no artigo 13.º a 15.º do Anexo B, que retira a essa cedência de espaço o carácter de prestação de serviços predominante na operação, extravasando a mera colocação passiva do imóvel à disposição do utilizador do espaço.

15. Pelo que, e salvo melhor opinião, entende a Requerente que a prestação de serviços que se propõe prestar, nos termos descritos na minuta do contrato de prestação de serviços enviada em anexo, não está abrangida pela isenção de IVA prevista no n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA, sendo, por conseguinte, sujeita a IVA e dele não isenta.

16. Quanto ao direito à dedução do imposto, a mesma deverá ocorrer nos termos gerais previstos no artigo 20.º do CIVA.

17. De acordo com o n.º 1 do artigo 20º do CIVA, apenas é possível deduzir o imposto suportado pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e de prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos da sua alínea a), ou para a realização das operações elencadas na alínea b).

18. Considerando o exposto, é condição necessária para o direito à dedução do IVA que os bens e/ou 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.

19. Não há, contudo, a exigência de que a atividade tributada tenha já tido início para que o sujeito passivo possa deduzir o IVA suportado, pelo que não existem objeções legais a que possa ser deduzido o imposto relativo aos trabalhos preparatórios - incluindo aqueles em que se verifica a autoliquidação do imposto, designadamente, relativamente a serviços de construção civil - que o sujeito passivo realize com vista a permitir a exploração da sua atividade (tributada).

20. Este entendimento é, de resto, confirmado pela jurisprudência do TJUE, o qual, no acórdão proferido no Processo n.º C-496/11, de 6 de setembro de 2012, que considerou, na nota n.º 1: "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".

21. Nessa medida, deverá ser concedido à Requerente o direito à dedução do imposto suportado nas atividades de investimento de construção e preparação do edifício para o exercício da atividade de exploração de um "Office Center", em momento anterior ao início dessa exploração, ou seja, logo que o IVA seja suportado.

22. Relativamente ao IVA já suportado com os trabalhos de construção do imóvel em exercícios anteriores a 2022 e que foi contabilizado pela Requerente, mas que ainda não foi deduzido (incluindo o IVA autoliquidado nos trabalhos de construção civil), e estando a decorrer o prazo de 4 anos após o nascimento do direito à dedução (cf. artigo 22.º e n.º 2 do artigo 98.º, ambos do CIVA), a Requerente entende que dado tratar-se de uma dedução ab initio (e não de uma regularização), a concretização do direito à dedução deverá operar mediante inscrição do valor do IVA dedutível nos campos 20 a 24 de uma declaração periódica de IVA a entregar dentro do prazo legal, desde que observado o prazo geral de 4 anos para dedução do IVA, previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA.

Enquadramento em sede de IVA:

23. 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 a alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, que determina que a locação de bens imóveis se encontra isenta, independentemente da natureza jurídica do negócio e da qualidade do locador.

24. Esta isenção resulta da transposição para a ordem jurídica 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, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, que estabelece que:

"Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:
l) A locação de bens imóveis".

25. O âmbito da aplicação desta isenção, que tem sido progressivamente desenvolvida à luz da jurisprudência comunitária, tem como vetor principal o princípio de que a norma que lhe dá forma, tratando-se de uma derrogação a um princípio geral, deve ser objeto de uma interpretação restrita.

26. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) vem definir o conceito de locação de imóveis, para efeitos de isenção do imposto, nos seguintes termos: "é a operação económica em que o proprietário de um imóvel cede ao locatário (prestação de serviços) o direito de ocupar o imóvel e dele excluir outras pessoas contra o pagamento de uma renda (contraprestação) por um prazo convencionado." (ver, entre outros, Acs. Mirror Group, C-409/98; Sinclair Collis, C-275/01; Seeling, C-269/00 e Temco Europe, C-284/03).

27. Deste 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.

28. Estas características da locação constituem os seus elementos essenciais, devendo não só estar presentes na operação económica em análise, mas, para além disso, devem ser as características predominantes nessa operação económica, mais particularmente, a locação de imóvel, no sentido de uma colocação passiva do imóvel à disposição deve ser a prestação preponderante da operação (ver Acórdão Lindöpark, C-150/99).

29. Assim, com base na jurisprudência do TJUE considera a Autoridade Tributária e Aduaneira que:

- a colocação passiva do imóvel à disposição do cliente deve estar ligada ao mero decurso do tempo e não deve gerar valor acrescentado significativo;

- a isenção da locação do imóvel não é afastada no caso de a mesma ser precedida de obras de construção com vista à adaptação às necessidades da arrendatária (construção "feita à medida"), e que antecedem a locação; estas consubstanciam, quanto muito, prestações acessórias em relação à operação principal (locação), dado que não constituem para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar do serviço principal do prestador em melhores condições, pelo que têm o mesmo tratamento fiscal que a prestação principal;

- a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa está excluída da isenção [1ª parte da subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA]; porém, se aqueles não puderem ser dissociados da cedência dos referidos bens imóveis, antes fazendo parte integrante da mesma, 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;

- a colocação passiva do imóvel à disposição do cliente deve ser a operação preponderante em relação às prestações de serviços que lhe estão associadas e que dela não podem ser dissociadas; se puderem ser dissociadas, o tratamento fiscal é efetuado autonomamente;

- as prestações de serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção retiram, em regra, o carácter preponderante à locação, e podem, até, descaracterizar a operação como locação por falta de verificação de um dos pressupostos essenciais.

30. São assim de excluir da isenção as operações em que, não obstante o locatário deter o direito de ocupar o imóvel, não possui a capacidade de dele excluir outras pessoas como se dele fosse o proprietário, bem como as situações que, apesar de partilharem alguns dos elementos essenciais do contrato de locação mencionados supra, se caracterizam fundamentalmente 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.

31. Na esteira do direito da União Europeia, prevê a legislação interna na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA derrogações expressas à isenção, que dispõe que a isenção não abrange:

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

campismo;

b) A locação de áreas para recolha ou estacionamento colectivo de veículos;

c) A locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial;

d) A locação de cofres-fortes;

e) A locação de espaços para exposições ou publicidade".

32. São, assim, expressamente excluídas 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, extrapolando a colocação passiva do imóvel à disposição do locatário.

33. 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, sumariado no ponto 29.

34. Deste modo, afigura-se que 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.

35. No caso concreto, a Requerente refere, na proposta de enquadramento jurídico-tributário, que os "serviços prestados pelos quais é cobrado uma avença mensal única, compreendem a cedência de utilização de espaço inserido no centro de escritórios e um leque muito vasto e diversificado de serviços, conforme listados no artigo 13.º a 15.º do Anexo B, que retira a essa cedência de espaço o carácter de prestação de serviços predominante na operação, extravasando a mera colocação passiva do imóvel à disposição do utilizador do espaço". Não obstante, no documento 1 - Use of Space and Services Agreement - apenas se faz referência à remuneração mensal devida pela prestação dos serviços abrangidos pelo referido contrato, não especificando se a mesma é única ou fixada em função das prestações.

36. Por outro lado, no pedido refere-se o objetivo de, no edifício agora em construção, ser instalado e explorado um centro empresarial de negócios, também comumente denominado por modelo contratual de "Office Center". Não obstante, da minuta do referido contrato, a celebrar entre a Requerente e outra entidade, ali devidamente identificados, parece reter-se que todos os escritórios (e os lugares de estacionamento dos pisos -1 e -2) serão objeto de locação à última, o que se afigura contrariar a anterior afirmação.

37. Constata-se, ainda, que aquele contrato não prevê o montante (ou montantes) da contraprestação (a ser determinada o mais tardar na data de entrega prevista na respetiva cláusula 5), nem a preponderância que a locação assume em relação às restantes prestações de serviços.

38. Face ao exposto, às incoerências e omissões do pedido não se afigura possível proceder ao concreto enquadramento jurídico-tributário da operação nos termos e para os efeitos previstos no artigo 68.º da Lei Geral Tributária.

39. Não obstante, sempre se dirá, relativamente à remuneração:

i) Caso o valor correspondente à locação esteja discriminado face aos restantes serviços, o mesmo está isento ao abrigo da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA;

ii) Caso seja faturada uma remuneração global, esta é influenciada pelos restantes serviços, nomeadamente, serviços de segurança, controlo de acessos, etc. Muito embora não tenha sido dado a conhecer qual a preponderância que a locação do espaço cedido assume em relação às restantes prestações de serviços, afigura-se que numa operação como a descrita a cedência de utilização do espaço não configura a operação preponderante.

40. No primeiro caso, estando a locação isenta, caso o pretenda e estejam reunidos os requisitos legais para o efeito, a Requerente poderá renunciar à isenção nos termos do artigo 12.º do CIVA e em conformidade com o disposto no Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro.

41. Sendo determinada uma remuneração global, afigura-se que uma operação como a descrita não poderá subsumir-se na norma de isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, sendo, antes, sujeita a IVA e dele não isenta nos termos gerais da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, conjugado com o n.º 1 do artigo 4.º, ambos do referido Código. A ser assim, a Requerente não terá de proceder à renúncia à isenção nos termos referidos.

42. Refira-se, contudo, que este enquadramento é efetuado de forma condicional, ou seja, está dependente da efetiva verificação das circunstâncias em que a operação se insere, tanto mais que, apesar da descrição exaustiva das prestações de serviços a efetuar, estas apenas terão lugar finda a construção do edifício, o que ainda não aconteceu, não se encontrando comprovada a respetiva remuneração, global ou parcial, nem uma eventual forma para a sua determinação.

43. Relativamente ao imposto suportado com a construção, que a Requerente pretende ver confirmado que pode proceder à dedução integral e imediata relevando o mesmo nos campos 20 a 24 de uma declaração periódica de IVA a entregar dentro do prazo legal, desde que observado o prazo geral de 4 anos para dedução do IVA, previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, importa referir que o direito à dedução se encontra previsto nos artigos 19.º a 26.º do CIVA e que, em regra, confere direito à dedução o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos que, para além de constar de faturas emitidas sob a forma legal (que observem o previsto nos artigos 36.º ou 40.º, consoante os casos), ou de outros documentos previstos no n.º 2 do artigo 19.º, emitidos em nome e na posse do sujeito passivo, se destine à prática de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas [artigo 20.º, n.º 1, alínea a)], e que não se encontre excluído do direito à dedução (artigo 21.º).

44. No caso, tendo em conta que, em regra, a locação de imóveis está isenta nos termos da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, não conferindo esta isenção direito à dedução, e que o artigo 12.º do mesmo Código prevê a possibilidade de renúncia à isenção, produzindo esta efeitos à data da operação, não se

sabendo ainda os efetivos contornos da operação, foi fixado um enquadramento condicional à verificação efetiva de determinadas condições.

45. Não está, assim, demonstrado que a operação que a Requerente irá realizar no imóvel esteja sujeita a IVA e dele não isenta, ou seja, não está demonstrado um dos pressupostos de que depende o direito à dedução - alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, pelo que não poderá a Requerente proceder à dedução imediata do IVA suportado com a aquisição de serviços de construção.

46. Sem prejuízo de o poder fazer quando começar a prestar o serviço em causa, desde que verificadas as condições em que assentou o enquadramento condicional mencionado, atento o disposto nos artigos 22.º, 25.º e 94.º do CIVA.

47. Finalmente, a Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, como já referido, no regime normal de periodicidade trimestral, tendo declarado praticar, exclusivamente, operações que conferem direito à dedução.

48. Estando registada como prossequindo as seguintes atividades:

i) Promoção Imobiliária (Desenvolvimento de Projetos de Edifícios) - CAE 41100 (principal);

ii) Arrendamento de Bens Imobiliários - CAE 68200 (secundário);

iii) Construção de Edifícios (Residenciais e Não Residenciais) - CAE 41200 (secundário).

cujo exercício corresponde, por princípio, à prática de operações que conferem direito à dedução, deve a Requerente apresentar uma declaração de alterações nos termos e forma previstos nos artigos 32.º e 35.º do CIVA.

49. Na eventualidade de a Requerente praticar simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem direito à dedução, deve assinalar que efetua os dois tipos de operações, passando a configurar um sujeito passivo misto.

50. Sendo um sujeito passivo misto, que realiza operações imobiliárias, para apuramento do imposto dedutível, deve utilizar o método da afetação real previsto no artigo 23.º do CIVA.