

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Arrendamento de Imóvel
- Processo: 24928, com despacho de 2024-01-24, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: 1- A Requerente solicita esclarecimento, quanto ao IVA a aplicar tendo em conta o seguinte:
"Tenho um imóvel que vou arrendar a uma entidade pública - Junta de freguesia.
()
As atividades que a junta de freguesia permite desenvolver têm a ver com ocupação de idosos, e não representa fins lucrativos, ou seja, não é um serviço a prestar".
- 2- Pretende saber se, além do Imposto de selo e do imposto em IRS de 28%, terá ainda que pagar o IVA, bem como se, sendo a cessionária a suportar 80 % do custo mensal relativo ao valor dos contratos de eletricidade, água e telecomunicações, deve a requerente passar recibo dos mesmos para além do recibo de renda?
- II - Enquadramento em IVA
- 3- De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes a Requerente, encontra-se registada, desde, 2023.06.14, pelo exercício da atividade principal " ACTIVIDADES DE GINÁSIO (FITNESS)" a que se refere o Código CAE 93130 da tabela de Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, encontrando-se enquadrada no regime de tributação normal com periodicidade trimestral.
- 4- A Requerente é proprietária das frações afetas a uso comercial, designadas pelas letras "A" e "B", correspondentes ao r/c direito e esquerdo, respetivamente do prédio em propriedade horizontal sito no nº 5 e 5 C da Av. Almirante Gago Coutinho, em Mem Martins, descritas na Conservatória do Registo Predial sob o nº 554, da freguesia Algueirão-Mem Martins e inscritas na matriz predial urbana sob o artigo nº 3920 da mesma freguesia.
- 5- Da análise da minuta do Contrato de Cedência de Uso
- 5.1 Da minuta do contrato junto, denominado "Contrato de Cedência de Uso", celebrado entre a Requerente, na qualidade de proprietária, e a Junta de Freguesia para o desenvolvimento de atividades promovidas pela Cessionária no contexto do programa "Movimenta-te" financiado pelo Plano de recuperação e resiliência (PRR), a primeira dará de subarrendamento o imóvel identificado na minuta do referido contrato, ao segundo (Clausula 1.1 e 1.2).
- 5.2 De acordo com a Cláusula 1.3 e 1.4, a cedência de uso das frações identificadas no número um, inclui a utilização de equipamentos e respeitam aos seguintes períodos temporais:
- a) Fração "A" (ginásio) três períodos de 2 h por semana, a agendar com 15 dias de antecedência, entre as 9.30h e as 15.00h.

b) Fração "B": todos os dias úteis entre as 9.30h e as 17.30h.

5.3 Nos termos da Cláusula Segunda, o presente contrato produzirá efeitos à data da sua assinatura e vigorará pelo período de 12 (doze) meses.

5.4 O contrato renovar-se-á, por idênticos períodos, até ao limite de duas vezes, caso nenhuma das partes se oponha à sua renovação)

5.5 O valor da renda estipulado é de 800,00 (oitocentos euros) (clausula 3)

5.6 A Cessionária suportará ainda o valor equivalente a 80 % do custo mensalmente faturado pelas fornecedoras dos serviços essenciais de água, eletricidade, Internet e limpeza até ao limite de 200,00 (duzentos euros) por mês. (clausula 4 e clausula 5.1 al b)).

5.7 A cedente obriga-se a facultar o uso das frações e equipamentos mencionados na clausula primeira para a realização das atividades do projeto "Movimenta-te".

Da isenção da alínea 29) do artigo 9º do CIVA

6- O arrendamento de imóveis consubstancia uma prestação de serviços relacionada com imóveis, nos termos da alínea 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 quando o imóvel objeto de arrendamento se situa neste território.

7- Deste modo, estando esta operação sujeita a IVA, cumpre aferir se a mesma beneficia de alguma isenção, mais concretamente da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, ou se cai nalguma das suas exceções.

8- Assim, prescreve a alínea 29) do artigo 9.º do CIVA 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 [subalínea a)],
- a locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos [subalínea 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 [subalínea c)],
- a locação de cofres-fortes [subalínea d)],
- a locação de espaços para exposições ou publicidade [subalínea e)].

9- Esta norma resulta da transposição dos n.ºs. 1, alínea l) e 2 do artigo 135.º, 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.»

10- Todavia, não consta da mencionada Diretiva, nem do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, o que se entende por locação, nem foi conferida competência aos Estados-Membros para fixar tal conceito em conformidade com os seus ordenamentos jurídicos, pelo que teremos que recorrer à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) nesta matéria.

11- E nesse sentido, tem o TJUE vindo a defender que estamos perante uma locação de bens imóveis quando se verificam os seguintes pressupostos:

1. O proprietário do imóvel / senhorio ceder a uma pessoa (locatário/arrendatário);
2. O direito de este ocupar o imóvel, dele excluindo as outras pessoas;
3. Por determinado período de tempo (prazo);
4. Mediante o pagamento de uma contraprestação - renda.

12- Traduzindo-se a locação, para efeitos de isenção, na colocação do imóvel à disposição do locatário, durante certo período de tempo, não sendo a mesma acompanhada de quaisquer prestações de serviços que retirem à locação o carácter de preponderância na operação em causa.

13- Por apego à jurisprudência do TJUE, considera a AT 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;

» 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 constantes 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.

III - Análise da questão suscitada

14- Desde logo, assinala-se que o entendimento veiculado na presente informação vinculativa assenta na minuta do Contrato de Cedência de Uso, nos exatos termos em que foi apresentado.

15- Ora, pretende a Requerente saber se a operação em apreço poderá beneficiar da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9º do CIVA, relativa a locação de imóveis, ou, se ao invés, deve ser sujeita a IVA nos termos gerais, bem como se deve ser liquidado IVA à taxa de 23%, nos serviços prestados de eletricidade, água, Internet e limpeza, e se a fatura deverá ser discriminada, mencionando o valor efetivo da renda (800,00) e o valor adicional fixo para compensar as despesas com água, luz, gás e internet.

16- Assim, começa por resultar dos termos conjugados da alínea a) do nº1 do artigos 1º e nº 1 do artigo 4º 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 a alínea a) do nº 1 do artigo 2.º do mesmo código que são sujeitos passivos de imposto, entre outras, as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de prestação de serviços.

17- Sendo que dúvidas não subsistem que, no caso em análise, estamos perante uma prestação de serviços localizada em território nacional, efetuada a título oneroso, por um sujeito passivo no exercício habitual da sua atividade, pelo que é tributada em sede de IVA.

18- Veja-se que da minuta do Contrato, em parte supratranscrito, resulta que a Requerente cede, por períodos temporais limitados, o direito de utilização dos equipamentos e mobiliário dos imóveis, cedendo "apenas" o direito de utilização ou uso dos imóveis, e não o direito de utilização ou uso exclusivo.

19- Desta forma, ainda que se considere que a cedência de utilização de espaço consubstancia uma locação, a mesma não pode beneficiar da isenção de imposto prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA e da correspondente alínea l) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva IVA, por não observação do pressuposto antes mencionado no nº 2 do ponto 11 desta informação.

20- Nesse sentido, e no que diz respeito aos serviços associados à cedência da utilização do espaço, consubstanciam igualmente prestações de serviços sujeitas a IVA e não isentas, aplicando-se a taxa normal consagrada na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

IV - CONCLUSÃO:

21- Face ao exposto, concluímos que:

21.1. O TJUE considera que estamos perante uma locação de bens imóveis isenta 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, sendo que o direito conferido à sociedade de ocupar o imóvel dele excluindo outras pessoas é posto em causa, designadamente, pela cedência de uso por períodos temporais;

21.2. No contrato em apreço, pelo qual é cobrada uma "renda", é constituída pela cedência, num período temporal devidamente definido e limitado, de utilização de dois imóveis e respetivos móveis e equipamentos (sem utilização exclusiva) e por serviços, designadamente, disponibilização de água, eletricidade, Internet e limpeza.

32.3. Assim, as operações em causa, ainda que faturadas separadamente, não podem beneficiar da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, sendo sujeitas a IVA nos termos gerais, à taxa normal prevista no artigo 18.º, n.º 1, al. c) do mesmo código.