

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Cedência de utilização de espaço, acompanhada de várias prestações de serviços e lugares de estacionamento - prestações de serviços independentes e divisíveis
- Processo: 25124, com despacho de 2023-11-24, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Descrição do pedido:
1. Começa por referir a Requerente que tem por objeto social a realização das operações previstas no artigo 4.º, n.º 1 do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (aprovado pelo D.L. n.º 298/92, de 31/12), e, no âmbito da sua atividade pretende celebrar um contrato de subarrendamento, através do qual irá subarrendar uma parte de um dos pisos e uso das áreas comuns do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de [], concelho e distrito de [] sob o artigo [], do qual é locatária.
 2. A parte subarrendada corresponde a []% do referido imóvel e destinar-se-á a escritórios para o exercício da atividade da sublocatária.
 3. Através do referido contrato, a Requerente irá ceder o direito de utilização de [] lugares de estacionamento (contratados pela Requerente nos parques de estacionamento situados na área circundante do edifício), comprometendo-se ainda perante a sublocatária a assegurar a gestão da área locada e das áreas comuns do edifício, a manutenção das instalações e equipamentos, a gestão dos contratos de fornecimento de luz e água e a gestão dos serviços de segurança, limpeza e correio, serviços indissociáveis da cedência de utilização de espaço.
 4. Ou seja, «a Sublocatária pagará uma prestação mensal, que poderá ser atualizada anualmente de acordo com os coeficientes de atualização vigentes, encontrando-se a mesma segregada em três componentes, a saber, (i) uma parte relativa à sublocação do imóvel objeto do Contrato; (ii) uma outra relativa ao pagamento dos serviços prestados pela Requerente à Sublocatária, no âmbito do Contrato, que correspondem à gestão da área locada e das áreas comuns do edifício, manutenção das instalações e equipamentos, gestão dos contratos de fornecimento de energia elétrica e água e gestão dos serviços de segurança, limpeza e correio; e, por último, uma parte relativa à utilização dos lugares de estacionamento.» [1].
 5. Em resposta ao pedido de elementos, no que concerne às atividades a exercer pela Requerente na área / espaço a sublocar, a «Requerente compromete-se a prestar única e exclusivamente os seguintes serviços:
 - i) Gestão do local sublocado, bem como das áreas comuns do edifício;
 - ii) Manutenção das instalações e equipamentos;
 - iii) Gestão dos contratos de fornecimento de energia elétrica e água;
 - iv) Gestão dos serviços de segurança, limpeza e correio.»
 6. Pretende, assim, a Requerente que lhe seja confirmado que a sublocação configura a operação principal e beneficia da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, sendo que as restantes prestações de serviços configuram meros elementos acessórios à sublocação do imóvel, através das quais a sublocatária poderá beneficiar da melhor forma da operação de sublocação (do imóvel), sendo que a decomposição em duas operações autónomas revestiria

carácter artificial, pelo que têm o mesmo enquadramento da operação principal, ou seja, também beneficiam da referida isenção.

7. Após solicitação, a Requerente prestou os esclarecimentos solicitados e juntou dois documentos: minuta de um contrato denominado "Contrato de Sublocação" (Documento 1) e Caderneta Predial do prédio urbano em apreço (Documento 2).

II - Enquadramento em sede de IVA

II.i. Considerações prévias

8. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), a Requerente assume a natureza jurídica de [], é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, periodicidade mensal desde 00/00/2016, que se encontra registado pela atividade principal de «Outra intermediação monetária» - CAE 64190, e pela atividade secundária de «Compra e venda de bens imobiliários» - CAE 68100, sendo um sujeito passivo misto que utiliza como método de dedução o método de afetação real de parte dos bens.

9. Ora, no caso em apreço, para além de outros serviços, a Requerente irá desenvolver a atividade de cedência de utilização de espaço, pelo que, aquando do início da mesma, deverá proceder à entrega da Declaração de Alterações, nos termos do artigo 32.º do CIVA, acrescentando a atividade de «Arrendamento de bens imobiliários» - CAE 68200.

II.ii. - Análise dos documentos juntos

10. Conforme já referimos, com o Pedido, a Requerente juntou 2 documentos, sendo de realçar, nesta sede, a minuta do contrato denominado "Contrato de Sublocação" (Documento 1), a celebrar entre a Requerente, na qualidade Primeiro Outorgante, e o Utilizador do espaço, na qualidade de Segundo Outorgante, resultando do Considerando b) que a Senhoria da Requerente autoriza a sublocação do imóvel (designado no Contrato por Edifício).

11. Decorre da Cláusula Primeira que a Requerente concede ao Utilizador do espaço a sublocação de uma parte de 1.º piso e o uso das áreas comuns, correspondente a []% da área do imóvel (designado no contrato por local sublocado), bem como a prestar os serviços constantes da Cláusula Quinta.

12. O contrato terá a duração de [] anos, com início a 00/00/2017 a 00/00/2035 (Cláusula Segunda, n.º 1), e dará lugar à prestação mensal composta, nos termos do n.º 1 da Cláusula Quarta, por:

« No valor de [] ([]) euros, correspondendo a [] ([]) euros por metro quadrado, relativa à sublocação do LOCAL SUBLOCADO nas condições estipuladas na Cláusula Quinta;

No valor de [] ([]) euros, relativa ao pagamento dos serviços prestados pelo PRIMEIRO OUTORGANTE nas condições estipuladas na Cláusula Sexta;

No valor de [] ([]) euros, relativa à utilização de [] ([]) lugares de estacionamento nas condições estipuladas na Cláusula Nona.

2. Aos valores referidos no número 1 antecedente, que constituem a prestação mensal, acresce IVA à taxa legal em vigor.»

13. De harmonia com a Cláusula Quinta, haverá descontos na remuneração mensal []% e []%, respetivamente, no primeiro e segundo anos (n.º 1), sendo, durante todo o contrato, a remuneração paga no primeiro dia útil do mês imediatamente anterior àquele a que diz respeito (n.º 2), podendo ser atualizada anualmente de acordo com os coeficientes de atualização vigentes (n.º 3).

14. De acordo com a Cláusula Sexta, a Requerente compromete-se a prestar ao Utilizador do Espaço os seguintes serviços (n.º 1):

« Gestão do LOCAL SUBLOCADO e das áreas comuns do EDIFÍCIO;

Manutenção das instalações e equipamentos;

Gestão dos contratos de fornecimento de energia elétrica e água;

Gestão dos serviços de segurança, limpeza e correio.

2. No âmbito do número anterior, a SEGUNDA OUTORGANTE será responsável pelo pagamento das despesas e encargos na percentagem que lhe é devida considerando os custos totais do EDIFÍCIO, no valor estipulado no número 1 da Cláusula Quarta.

3. As despesas e encargos previstos no número 2 antecedente serão pagas no primeiro dia útil do mês a que disserem respeito ()»

15. Decorre da Cláusula Nona, n.º 1, que a Requerente concede ao Utilizador do espaço o «direito à utilização de [] lugares de estacionamento contratados pelo PRIMEIRO OUTORGANTE nos parques de estacionamento situados na área circundante do EDIFÍCIO»

16. Nos termos da Cláusula Sétima, o local sublocado destina-se à instalação de um escritório necessário à atividade do Utilizador do espaço, sendo esta responsável pelo cumprimento de todas as prescrições legais, administrativas ou de qualquer natureza, e pela obtenção das licenças ou autorizações necessárias ao exercício da atividade no local sublocado (Cláusula Décima).

17. A realização de obras por parte de sublocatário (Utilizador do espaço) depende da concordância prévia da Requerente, que delas dará conhecimento e solicitará autorização à Senhoria, sendo que quaisquer obras e benfeitorias autorizadas ficarão a pertencer ao local sublocado, sem que o Utilizador do espaço tenha direito a qualquer indemnização ou direito de retenção no final do contrato (Cláusula Oitava).

18. No que tange aos seguros, resulta da Cláusula Décima Segunda que a Requerente se compromete a celebrar e manter válido um contrato de seguro que assegure as coberturas mínimas obrigatórias.

II.iii. - Enquadramento da operação em apreço

19. No caso em apreço, está em causa saber o enquadramento de uma sublocação de parte de um imóvel, acompanhada de várias prestações de serviços (gestão do local sublocado e das áreas comuns do Edifício, de manutenção das instalações e equipamentos, de gestão dos contratos de fornecimento de energia elétrica e água, e de gestão dos serviços de segurança, limpeza e correio) e ainda da cedência de utilização de [] lugares de estacionamento, em contrapartida de uma remuneração dividida em 3 componentes, cumprindo aferir se aquela (sublocação) beneficia da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, e se a mesma configura a operação principal, sendo as restantes consideradas como prestações de serviços acessórias à sublocação, através das quais a sublocatária poderá beneficiar da melhor forma da sublocação, beneficiando, assim, também da referida isenção, sendo que a sua divisão revestiria carácter artificial.

20. Ora, estando em causa uma cedência de utilização de espaço, começaremos por fazer considerações gerais sobre o enquadramento da (sub)locação, seguindo-se o enquadramento da operação, analisando, designadamente, se é uma só prestação de serviços ou, ao invés, estamos perante várias prestações de serviços (cedência da utilização de espaço, prestação de vários serviços e cedência de utilização de [] lugares de estacionamento).

21. Assim, resulta do artigo 1.º, n.º 1, alínea 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 (artigo 4.º, n.º 1),

22. Sendo que, de acordo com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do mesmo código, são sujeitos passivos de imposto, entre outros, as pessoas coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de

prestação de serviços.

23. Pelo que dúvidas não subsistem que esta operação consubstancia uma prestação de serviços sujeita a IVA, sendo de aferir se a mesma beneficia de alguma isenção, mais concretamente da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

24. Assim, prescreve a alínea 29) que a locação de bens imóveis se encontra isenta de imposto, excepcionando 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)].

25. Esta norma resulta da transposição do artigo 135.º, n.ºs. 1, alínea 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.»

26. Todavia, não consta desta Diretiva IVA, nem, tão pouco, do seu Regulamento de Execução [Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15/03], 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.

27. Antes, porém, cumpre notar que é jurisprudência constante deste Tribunal que as isenções previstas no artigo 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 [2].

28. 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 [3].

29. 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 [4].

30. 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 [5].

31. Como bem sintetiza o TJUE no 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 [6] 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.º 20).

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.º 29).»

32. 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 [7];

» 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 [8];

» 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 [9];

» 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 [10];

» as prestações de serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção constantes retiram, em regra, o carácter preponderante à locação [11], e podem, até, descaracterizar a operação como locação por falta de verificação de um dos pressupostos essenciais.

33. Ora, aqui chegados, vejamos então a operação em apreço, sendo que, tal como decorre do n.º 1 da Cláusula Quarta da minuta do Contrato, transcrita no ponto 12. desta Informação, a operação encontra-se decomposta em três componentes:

(i) sublocação do espaço - correspondente a um valor por metro quadrado, pago no mês anterior ao que respeita;

(ii) prestação de serviços: de gestão do local sublocado e das áreas comuns do Edifício, de manutenção das instalações e equipamentos, de gestão dos contratos de fornecimento de energia elétrica e água, e de gestão dos serviços de segurança, limpeza e correio - correspondente a um valor fixo, pago no mês a que diz respeito;

(iii) cedência de utilização de [] lugares de estacionamento (em parque de estacionamento situados na área circundante do Edifício) - valor fixo

34. Em regra, «cada operação deve, normalmente, ser considerada distinta e independente» [12], o que significa que, individualmente e de forma distinta e independente, a sublocação supra referida traduz-se na mera disponibilização do espaço ao Utilizador, conferindo-lhe o direito de ocupar uma parte delimitada do imóvel dele excluindo as outras pessoas, por um determinado prazo, e em contrapartida de uma renda, ou seja, está em causa uma colocação passiva de uma parte delimitada do imóvel à disposição do Utilizador, não gerando qualquer valor acrescentado significativo, pelo que beneficia da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

35. Também individualmente e de forma distinta e independente, a prestação de serviços elencada em (ii) do ponto 33. desta Informação, configura uma prestação de serviços sujeita a IVA e dele não isenta, nos termos dos mencionados artigos 1.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1 do CIVA.

36. O mesmo acontece com a cedência de utilização dos lugares de estacionamento [elencada em (iii)], que também individualmente e de forma distinta e independente, configura uma prestação de serviços sujeita a IVA e dele não isenta, por aplicação da subalínea b) da alínea 29) do artigo 9.º.

37. O que significa que, considerando isoladamente cada uma das prestações de serviços isoladamente e forma distinta e independente, a cedência de utilização de espaço beneficia de isenção, dado que não é acompanhada de outros bens e/ou serviços; já as prestações de serviços elencadas em (ii) e a cedência dos lugares de estacionamento, de per se, configuram operações tributadas.

38. Defende a Requerente que a sublocação configura a operação principal, sendo as restantes consideradas como prestações de serviços acessórias à sublocação, através das quais a sublocatária poderá beneficiar da melhor forma da sublocação, beneficiando, assim, também da referida isenção, sendo que a sua divisão revestiria carácter artificial, pelo que toda a operação deve beneficiar da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º.

39. Ora, sobre esta matéria, preconiza o TJUE [13] que:

«34. Tal como o Tribunal de Justiça reiteradamente esclareceu, a questão de

saber se a operação constituída por diversas prestações deve ser considerada como uma operação única ou antes como um conjunto de diversas prestações individuais distintas e independentes, que devem ser apreciadas em separado, reveste uma importância particular, na perspectiva do IVA, tanto para determinar a aplicação da taxa do imposto como a aplicação das disposições relativas à isenção previstas pela Sexta Directiva (19).

35. A Sexta Directiva não contém nenhuma disposição específica relativa às condições em que diversas prestações conexas devem ser tratadas como uma prestação conjunta. Os critérios de apreciação determinantes resultam, contudo, da jurisprudência do Tribunal de Justiça.

36. Ao procurar encontrar os elementos característicos duma operação composta, coexistem dois objectivos. Por um lado, trata-se de apreciar as diversas prestações individuais de modo diferenciado, de acordo com a sua natureza. Por outro, pretende-se não pôr em perigo o funcionamento do sistema do IVA, ao separar artificialmente prestações de serviços unitárias do ponto de vista económico (20). Designadamente, uma separação demasiado acentuada de uma prestação conjunta em prestações individuais a qualificar em separado complica a aplicação das disposições do IVA (21). Há que aplicar em cada caso um critério objectivo. Não se trata da perspectiva subjectiva do prestador de serviços ou do seu destinatário.

37. Decorre do artigo 2.º da Sexta Directiva que cada operação deve, normalmente, ser considerada distinta e independente (22), mas, em determinadas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, susceptíveis de serem realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas como uma operação única quando não sejam independentes (23).

38. É o que sucede, por exemplo, quando, no termo de uma análise meramente objectiva, se verifica que uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e que a ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham do destino fiscal da prestação principal (24). Em particular, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal, quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (25). Pode igualmente considerar-se que se está em presença de uma prestação única quando dois ou vários elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objectivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição teria natureza artificial (26). ()

40. É certo que a limpeza das partes comuns constitui, em regra, uma condição essencial para uma utilização normal do objecto locado. Todavia, esta actividade, como sustentam o Governo grego e a recorrida, com razão, não diz respeito às instalações cedidas especificamente para fins habitacionais, que constituem o objecto verdadeiro e próprio de um contrato de locação, mas apenas às partes comuns, dentro de um edifício locado de apartamentos, que são acessíveis a toda a gente, mas que não são adequadas para habitação. O mesmo é válido para a locação de instalações para outros fins, como, por exemplo, de escritórios que permitem apenas uma actividade profissional dentro dos limites do espaço previsto para esse efeito. Nessa medida, verifica-se quer uma limitação espacial quer uma limitação funcional da prestação de serviços controvertida. ()

42. Esta diversidade de variantes possíveis é igualmente relevante do ponto de vista da neutralidade fiscal e da coerência na aplicação das disposições da Sexta Directiva. Neste contexto, recordo que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o respeito do princípio da neutralidade fiscal tem igualmente um papel fundamental, entre outros aspectos, na aplicação das isenções previstas no

artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva (28). ()

46. A terceira hipótese que constitui objecto do processo principal distingue-se objectivamente da segunda porque a pessoa que presta os serviços de limpeza é simultaneamente o locador. Coloca-se, portanto, a questão de saber se se justifica, desde logo, partir do princípio de que existe uma prestação acessória, dependente da locação, unicamente por causa da identidade das pessoas do locador e do prestador de serviços na limpeza das partes comuns. Esta circunstância pode, é certo, como o Tribunal de Justiça indicou no acórdão Henriksen (36), constituir, em determinadas circunstâncias, um indício da existência de um processo económico único, mas não é determinante, por si só. Até porque pode ser invocado, do mesmo modo, como indício da existência de uma prestação independente, o facto de o recorrente no processo principal facturar os serviços de limpeza em separado e não apresentar um preço global que inclua igualmente a renda. Como o Tribunal de Justiça declarou no acórdão CPP (37), a circunstância de um prestador de serviços efectuar prestações compostas contra o pagamento de um preço global ou mediante facturas separadas pode ter o valor de um indício. Por conseguinte, a facturação separada dos serviços de limpeza no processo principal pode ser considerada como um elemento que vai contra a existência de uma prestação única.»

40. Ora, aplicando esta jurisprudência ao caso em apreço, tendo em conta, nomeadamente, que se deve analisar objetivamente cada caso concreto, temos, desde logo, um indício a favor da consideração individual e de forma distinta e independente cada prestação de serviços - a contraprestação de cada prestação de serviços, a sua faturação e pagamento ser efetuados de forma autónoma e diferenciada, como decorre do explanado no ponto 33. desta Informação.

41. Sendo que, no que tange à cedência de utilização dos lugares de estacionamento, que têm a sua localização física num parque de estacionamento circundante do Edifício que integra o Local locado, e não no próprio Edifício, parece-nos que, para além de poder constituir um fim em si mesmo para a clientela, em termos de destinatário médio, não configura uma prestação de serviços acessória à sublocação noutra edifício, sendo perfeitamente dissociável da sublocação do espaço.

42. No que concerne às prestações de serviços elencadas no ponto (ii), para além da sua realização por um sujeito passivo que não o sublocador consubstanciar uma operação tributada, podendo colocar em causa o princípio da neutralidade, como decorre do Acórdão supra transcrito,

43. Acresce o facto de, se considerarmos que estas prestações de serviços e a cedência de espaço como uma única prestação económica indissociável, a cedência de utilização de espaço (considerada como operação principal) não poderá beneficiar da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º, já que do leque das prestações de serviços fazem parte a gestão e a manutenção constantes do Local sublocado e dos seus equipamentos por parte da Requerente (conforme decorre da Cláusula Sexta, n.º 1 da minuta do Contrato), prestações de serviços que, como vimos no ponto 32. desta Informação, retiram, em regra, o carácter preponderante e passivo à locação, passando a ser toda a operação tributada.

44. Sendo certo que num caso de locação de imóvel, acompanhada de várias prestações de serviços, em que, nos termos contratuais, eram devidas 3 rendas: uma atinente à locação, outra à quota parte nos custos do seguro do Edifício onde estavam as instalações locadas, e outra relativa a várias prestações de serviços: fornecimento de água, aquecimento em todo o edifício, a reparação das estruturas e da maquinaria do edifício (designadamente dos elevadores), a limpeza dos espaços comuns e vigilância do edifício,

45. Considerou, nomeadamente, o TJUE [14] que:

«24 Na verdade, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, as prestações

de serviços como as que estão em causa no processo principal não são necessariamente abrangidas pelo conceito de locação de bens imóveis, como referido no artigo 135.º, n.º 1, alínea I), da diretiva IVA (v., neste sentido, acórdãos de 13 de julho de 1989, Henriksen, 173/88, Colet., p. 2763, n.º 14, e de 4 de junho de 2009, SALIX Grundstücks Vermietungsgesellschaft, C 102/08, Colet., p. I 4629, n.º 38). No entanto, isto não significa de modo algum que essas prestações de serviços, que estão ligadas à locação de bens imóveis e cuja realização está prevista num contrato de locação, não possam constituir prestações acessórias ou ser indissociáveis da referida locação.

25 Sendo certo que, nas circunstâncias do processo principal, a inclusão de prestações de serviços no contrato de locação em causa milita a favor da existência de uma prestação única, importa sublinhar que o mero facto de uma prestação ser incluída num contrato de locação não pode, em si mesmo, constituir o fator determinante neste sentido. Assim, na hipótese de um contrato de locação prever prestações que, pela sua natureza, não podem ser objetivamente consideradas indissociáveis ou acessórias relativamente à prestação principal de locação de bens imóveis, mas que são independentes desta, por apresentarem apenas umnexo artificial com a referida prestação principal, essas prestações não fazem parte de uma prestação única de locação de bens imóveis, isenta de IVA. No processo principal, como foi constatado no n.º 23 do presente acórdão, a obtenção das prestações de serviços em causa não parece contudo constituir um fim em si mesmo para o locatário.»

46. Todavia, no caso em análise no Acórdão, não estão em causa as prestações de serviços de gestão e manutenção constantes do espaço locado por parte do senhorio, ao invés do que acontece na situação em análise.

47. Pelo que, atento o exposto, a que acresce o facto de as isenções consubstanciarem derrogações ao princípio geral de tributação das prestações de serviços efetuadas a título oneroso por sujeitos passivos, constituírem em conceitos autónomos de direito da União Europeia, devendo ser objeto de interpretação estrita, e com vista a não colocar em perigo o funcionamento do sistema do IVA, parece-nos que devemos seguir, no caso, a regra de que cada operação deve ser considerada distinta e independente.

48. O que significa que sobre o valor cobrado pela sublocação do espaço não deve incidir IVA, uma vez que a operação de sublocação, individualmente e de forma distinta e independente, está isenta ao abrigo da alínea 29) do artigo 9.º,

49. Já sobre os montantes cobrados pelas prestações de serviços (de gestão do Local sublocado e das áreas comuns do Edifício, de manutenção das instalações e equipamentos, de gestão dos contratos de fornecimento de energia elétrica e água, e de gestão dos serviços de segurança, limpeza e correio) e pela cedência de utilização dos estacionamento em parques circundantes ao Edifício deve incidir IVA, dado que, individualmente e de forma distinta e independente, configuram operação sujeitas a IVA e dele não isentas, nos termos dos artigos 4.º, n.º 1 e 9.º, alínea 29), subalínea b), respetivamente, todos do CIVA.

III - Conclusões:

50. Face ao exposto, concluímos que:

50.1. em regra, cada operação deve ser considerada distinta e independente, sem prejuízo de em determinadas situações, várias prestações formalmente distintas, suscetíveis de serem realizadas separadamente e terem enquadramentos diferentes, deverem ser consideradas como uma operação única quando não sejam independentes, não constituindo para a clientela um fim em si mesmo, estando tão estreitamente ligadas que formam uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição assumiria carácter artificial;

50.2. a cedência de utilização dos lugares de estacionamento, que têm a sua

localização física num parque de estacionamento circundante do Edifício que integra o Local locado, e não no próprio Edifício, para além de poder constituir um fim em si mesmo para a clientela, em termos de destinatário médio, não configura uma prestação de serviços acessória à sublocação noutra edifício, sendo perfeitamente dissociável da sublocação do espaço;

50.3. se considerarmos que as prestações de serviços elencadas em (ii) do ponto 33. desta Informação (previstas na Cláusula Sexta, n.º 1) e a cedência de espaço como uma única prestação económica indissociável, a cedência de utilização de espaço (considerada como operação principal) não poderá beneficiar da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º, já que do leque das prestações de serviços fazem parte a gestão e a manutenção constantes do Local sublocado e dos seus equipamentos por parte da Requerente, prestações de serviços que retiram, em regra, o carácter preponderante e passivo à locação, passando a ser toda a operação tributada;

50.4. nesta conformidade, e tendo em conta que as isenções consubstanciam derrogações ao princípio geral de tributação das prestações de serviços efetuadas a título oneroso por sujeitos passivos, que constituem em conceitos autónomos de direito da União Europeia, devendo ser objeto de interpretação estrita, e com vista a não colocar em perigo o funcionamento do sistema do IVA, no caso, devemos seguir a regra de que cada operação deve ser considerada distinta e independente;

50.5.1. assim, a operação de sublocação, individualmente e de forma distinta e independente, traduz-se na mera disponibilização do espaço ao Utilizador, conferindo-lhe o direito de ocupar uma parte delimitada do imóvel dele excluindo as outras pessoas, por um determinado prazo, e em contrapartida de uma renda, ou seja, está em causa uma colocação passiva de uma parte delimitada do imóvel à disposição do Utilizador, não gerando qualquer valor acrescentado significativo, pelo que está isenta ao abrigo da alínea 29) do artigo 9.º;

50.5.2. já as prestações de serviços (de gestão do Local sublocado e das áreas comuns do Edifício, de manutenção das instalações e equipamentos, de gestão dos contratos de fornecimento de energia elétrica e água, e de gestão dos serviços de segurança, limpeza e correio) e a cedência de utilização dos estacionamentos em parques circundantes ao Edifício, individualmente e de forma distinta e independente, configuram operações sujeitas a IVA e dele não isentas, nos termos dos artigos 4.º, n.º 1 e 9.º, alínea 29), subalínea b), respetivamente, todos do CIVA.

[1] Cfr. ponto 13.º do Pedido

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

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

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

[5] Cfr., neste sentido a título exemplificativo, o Ac. do proc. C-284/03, ns. 20 e 23

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

[7] Cfr. Ac. do proc. C-284/03, ns. 20 e 23

[8] Quanto às prestações acessórias cfr. Ac. de 19/12/2018, proc. C-17/18, n.º 34

[9] Cfr. Ac. do proc. C-278/18, n.º 31, e Ac. do proc. C-17/18, ns. 38 a 40

[10] Cfr. Ac. do proc. C-17/18, ns. 32 e 33

- [11] Cfr. Ac. do proc. C-278/18, n.º 21
- [12] Cfr. Ac. de 09/12/2008, Proc. C-572/07, n.º 37
- [13] Cfr. Ac. do proc. C-572/07
- [14] Cfr. Ac. de 27/09/2012, Proc. C-392/11