

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 - centro de escritórios
Direito à dedução
- Processo: 25255, com despacho de 2024-03-27, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Descrição do pedido:
1. Começa por referir a Requerente que tem por objeto social, entre outras atividades, a gestão de imóveis próprios e arrendamento de bens imóveis, o desenvolvimento de projetos imobiliários e a construção de edifícios, tendo adquirido, para o seu portfólio de ativos, o prédio urbano (terreno para construção) sito na [], no qual está a ser construído um edifício, designado por "edifício []", destinado à instalação e exploração de um complexo de escritórios.
 2. Acrescenta a Requerente que o «edifício [] faz parte do projeto [] localizado no [], consistindo num complexo de [] edifícios ([], [] e []) que visa a agregação de escritórios com uma arquitetura contemporânea e instalações de primeira linha, espaços comerciais, de lazer, restaurantes e zonas verdes que visam um conceito de bem-estar e flexibilidade no trabalho» [1].
 3. Menciona a Requerente que o edifício "[]" será constituído em propriedade horizontal, terá cerca de [] m2 de área total, [] pisos destinados a escritórios, [] rooftops, cerca de [] lugares de estacionamento distribuídos por [] pisos, cerca de [] lugares de estacionamento de bicicletas, e ainda uma área comercial (com cerca de [] m2 situada no piso []) composta por lojas destinadas a serviços e comércio, restauração e bebidas.
 4. Diz também a Requerente que irá celebrar contratos de prestação de serviços com terceiros (futuros ocupantes), através dos quais irá disponibilizar física e temporariamente o espaço, acompanhado de um conjunto variado de serviços constante do Anexo 2 junto, que «é possível sumarizar () 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 de 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 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).» [2]

5. Acrescenta a Requerente que no edifício em apreço irá efetuar uma gestão global e integrada, que diretamente irá promover, organizar, gerir, dirigir e fiscalizar o funcionamento e a utilização dos escritórios.

6. Refere ainda que as especificidades associadas ao uso do espaço se destinam a utilizadores que procuram um pacote integrado de serviços, permitindo o exercício da sua atividade sem necessidade de adquirir a terceiros serviços associados à ocupação, ao uso ou à manutenção do espaço afeto à sua atividade. [3]

7. Precisa que embora o contrato de prestação de serviços assinado apenas contemple um utilizador (junto como Documento n.º 1), o número de utilizadores poderá variar ao longo do tempo.

8. A Requerente pretende, assim, que lhe seja confirmado que:

» os serviços supra mencionados configuram uma operação sujeita a IVA e dele não isenta, visto que os serviços prestados, pela qual cobra uma avença mensal única, compreende a cedência de utilização de espaço inserido num centro de escritórios e um leque grande e variado de serviços que retiram à cedência de espaço o caráter de prestação de serviços predominante na operação, extravasando a mera colocação passiva do imóvel à disposição do utilizador do espaço, não estando, assim, abrangida pela isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), tal como tem considerado a AT em diversas decisões (fichas doutrinárias);

» em consequência, assiste à Requerente o direito à dedução imediata do IVA suportado em trabalhos preparatórios e de construção do prédio, à medida que forem suportados e antes do início da exploração, como preconiza o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE);

» relativamente ao IVA já suportado com os trabalhos de construção do imóvel em exercícios anteriores, estando a decorrer o prazo de 4 anos após o nascimento do direito à dedução (artigos 22.º e 98.º, n.º 2 do CIVA), trata-se de uma dedução ab initio, sendo que a concretização do direito à dedução deverá operar mediante a inscrição do valor do IVA dedutível nos campos 20 a 24 de uma declaração periódica a entregar dentro do prazo legal, desde que observado o prazo geral de 4 anos previsto no referido artigo 98.º, n.º 2.

9. Com o pedido, a Requerente juntou dois documentos: contrato denominado "[]", a que se encontram juntos 6 Anexos (Documento n.º 1) e a tradução livre do Anexo 2 denominado "[]" (documento n.º 2).

10. Após solicitação para efeito, a Requerente procedeu à junção da tradução (livre) para língua portuguesa do referido contrato, tendo também confirmado que nos espaços locados exerce as atividades de supervisão (aqui se incluindo a vigilância física), gestão e/ou manutenção constantes.

II - Enquadramento em sede de IVA

11. 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 trimestral desde 00/00/2017, que se encontra registado pela atividade principal de «Promoção imobiliária (desenvolvimento de projetos de edifícios)» - CAE 41100, e pelas atividades secundárias de «Arrendamento de bens imobiliários» - CAE 68200 e de «Construção de edifícios (residenciais e não residenciais)» - CAE 41200, praticando apenas operações que conferem direito à dedução do imposto.

12. O imóvel em apreço (terreno para construção) está inscrito na matriz predial urbana sob o artigo [], da freguesia de [], concelho de [] ([]), a favor da Requerente, tal como consta da Caderneta Predial junta como "Schedule []" (Anexo []).

II.i. - Análise dos documentos juntos

13. Conforme já referimos, com o Pedido, a Requerente juntou um contrato denominado

"[]", a que se encontram juntos 6 Anexos, dos quais [] se encontram em branco e ao Anexos [] e [] são relativos a "[]" e a "[]", respetivamente.

14. Ora, da tradução livre do referido contrato ("[]"), decorre que o mesmo foi celebrado em 00/00/2023, entre a Requerente, como Primeira Outorgante, e o [] (que tem uma Sucursal em Portugal com Nif. []), como Segunda Outorgante (doravante designada por Utilizador).

15. Começa por decorrer dos Considerandos (A) a (D) deste contrato que a Requerente é proprietária do imóvel supra identificado, já objeto de alvará de loteamento e alvará de construção, no qual foi autorizada a construção de um edifício de serviços/comércio com [] metros quadrados de área total de construção, constituído por [] pisos acima do solo e [] pisos abaixo do solo, designado por "Edifício []" (doravante Edifício [] ou Edifício), atualmente em desenvolvimento.

16. Finda a construção será submetido a propriedade horizontal, sendo que a utilização do Edifício [] passará a ser regulada também pelo regulamento de utilização e pelo regulamento de condomínio (incluindo o regulamento de áreas externas comuns), que vinculará todos os seus utilizadores e ocupantes [Considerando (E) e Cláusula 14].

17. Resulta dos Considerandos que:

«(F) O Edifício de Escritórios [] será um edifício de serviços complexo, sujeito a uma gestão global e integrada realizada pela Primeira Outorgante, que promove, organiza, gere, dirige e fiscaliza diretamente o funcionamento e a utilização do Edifício de Escritórios [], atividade indispensável nos termos deste contrato;

(G) As Outorgantes reconhecem que as especificidades inerentes à exploração, gestão, operação e utilização do Edifício de Escritórios [] e de todas as áreas que o compõem são fundamentais para a intenção das Outorgantes de celebrar este contrato, e reconhecem ainda que estas não são compatíveis com os contratos tipo previstos na lei portuguesa e só podem ser salvaguardadas pelas cláusulas aqui estabelecidas de comum acordo, representando a real intenção contratual das Outorgantes e constituindo, desse modo, um contrato que, pela sua própria natureza, é atípico;

(H) O Edifício de Escritórios [] funcionará como uma unidade harmoniosa, em que é fundamental que a Primeira Outorgante coloque à disposição da Segunda Outorgante um conjunto completo de serviços, que permita o desenvolvimento da atividade logo que a Segunda Outorgante se desloque para esse edifício, sem qualquer necessidade de adquirir a terceiros quaisquer serviços associados; (I)»

18. De harmonia com a Cláusula 1.1 do contrato, a Requerente concede à Utilizadora os seguintes direitos:

«1.1.1. Direito de utilização das áreas de escritório, destinadas a serviços, situadas do [] ao [] andar do Edifício de Escritórios [], assim como dos lugares de estacionamento, situados no piso [] e [] (todos em conjunto, as "Instalações");

1.1.2. O direito de acesso, para os devidos efeitos, às áreas comuns, nomeadamente aos corredores, corredores de serviço, instalações sanitárias e ao parque de estacionamento, nos termos que estiverem em vigor em cada momento;

1.1.3. O direito de beneficiar dos diversos serviços e da estrutura de apoio do Edifício de Escritórios [], nomeadamente, mas não com carácter limitativo, serviços de limpeza, segurança, manutenção e reparação das áreas comuns e das Instalações, assim como dos equipamentos do Edifício de Escritórios [], todos eles enumerados no Anexo 2 aqui junto;»

19. Ora, deste Anexo 2 (denominado "[]") consta o seguinte:

«A Segunda Outorgante beneficiará dos seguintes serviços e estruturas, sejam eles prestados, geridos ou assegurados pela Primeira Outorgante:

Fonte de alimentação de reserva dos equipamentos (ex. power banks);

Serviço de conciergerie para salas de reuniões e organização/apoio de eventos;

Design interior, incluindo plantas e peças decorativas;

Serviços de manutenção e reparação;

Serviço de receção;

Serviço de segurança;

Atendimento telefónico centralizado;
Distribuição e entrega de correio recebido;
Recolha interna e despacho de correspondência a enviar;
Receção de encomendas;
Limpeza do edifício (que inclui limpeza de áreas comuns, espaços de trabalho, limpeza de janelas, limpeza de salas de reuniões, limpeza de todos os sanitários);
Fornecimento de água em todo do edifício [];
Fornecimento de eletricidade em todo o edifício [];
Ares condicionados, ventilação, filtragem, aquecimento e resfriamento;
Manutenção de espaços verdes;
Controlo de acessos através dos torniquetes;
Fornecimento e gestão de crachás de acesso;
Espaços com equipamentos para impressão e digitalização e prestação dos respetivos serviços;
Estacionamento de viaturas;
Lugares de estacionamento de bicicletas;
Manutenção de equipamentos do edifício;
Manutenção técnica.

No que respeita especificamente a tecnologia de informação (IT), a Primeira Outorgante deverá disponibilizar todos os elementos necessários ao desenvolvimento da sua atividade pela Segunda Outorgante:

Mobiliário por posto de trabalho (ex.º cadeira, secretária);
"Docking stations";

Monitores externos;

Webcams;

Pontos de acesso à rede de conexão por cabo;

Rede Wi-Fi;

Equipamento informático nas salas de reunião;

Equipamento de videoconferência;

Salas para servidores e outros equipamentos informáticos e de tecnologia de informação.

Além disso, o Edifício [] também deve estar completamente equipado com o seguinte:

Fit-outs de todo o espaço;

Mobiliário colaborativo;

Cacifos;

Decoração;

Salas de reuniões mobiladas;

Balcão de receção;

Espaços coffee break com:

- Frigoríficos;

- Máquinas de café;

- Dispensadores de água;

- Fruta (duas vezes por semana);

Acesso à cafetaria/copa equipadas com:

- Banca/lavatório;

- Frigoríficos;

- Máquinas de café;

- Dispensadores de água;

- Máquinas de venda automática de comida (vending);

- Micro-ondas

Armários/cacifos e chuveiros;

Fornecimento de consumíveis: gel e toalhetes;

Outros bens e equipamentos de saúde e segurança no trabalho (ex.º caixa de primeiros socorros, extintores, desfibrilhadores, etc.)»

20. As instalações destinam-se unicamente a ser utilizadas pelo Utilizador para

escritórios e estacionamento, não lhe podendo ser dada utilização diferente, sendo da responsabilidade do Utilizador obter, a expensas suas, todas as licenças e autorizações administrativas perante entidades públicas e privadas, incluindo impostos e quaisquer outras verbas necessárias para o exercício da sua atividade nas instalações (Cláusulas 2.1 e 2.2).

21. De acordo com as Cláusulas 3.1 e 3.2, o contrato será celebrado pelo prazo de [] anos, contado a partir da Data de Entrega nos termos da Cláusula 5.2., sendo automaticamente renovado por períodos adicionais e sucessivos de [] anos.

22. A Cláusula 5. determina, designadamente, que:

« 5.1. As Instalações serão entregues pela Primeira Outorgante à Segunda Outorgante no prazo de 30 (trinta) dias a contar da data em que ocorrer a última das seguintes condições cumulativas:

5.1.1. Conclusão dos trabalhos de construção do Edifício de Escritórios [];

5.1.2. Emissão da autorização de utilização do Edifício de Escritórios [];

5.1.3. Emissão do certificado energético do Edifício de Escritórios [] ou das Instalações.

5.2. Uma vez satisfeitas todas as condições previstas na Cláusula 5.1 supra, a Primeira Outorgante notificará a Segunda Outorgante da data (que respeite o prazo referido na Cláusula 5.1 supra), hora e local da entrega (a "Data de Entrega"). A referida comunicação deverá ser enviada pela Primeira Outorgante à Segunda Outorgante com antecedência mínima de 10 (dez) dias úteis.»

23. Por todos os serviços prestados e supra identificados, o Utilizador pagará à Requerente uma avença mensal única no valor de [], acrescido de IVA, a partir da Data de Entrega, revista anualmente de acordo com o coeficiente de atualização definido pelo INE (Cláusulas 4.1 a 4.4).

24. De harmonia com a Cláusula 6.1, a Requerente será responsável por manter as instalações em boas condições, reparadas e devidamente mantidas, bem como pelas correspondentes obras.

25. A Requerente tem o direito de realizar inspeções às instalações em qualquer momento, desde que notifique previamente o Utilizador, bem como pode aceder permanentemente às instalações para a realização de obras pelas quais é responsável, para realizar inspeções e intervenções nos elementos estruturais e infraestruturas do Edifício que atravessem ou sejam adjacentes às instalações, e para realizar inspeções e intervenções nos equipamentos instalados ou que atravessem as instalações, em qualquer dos casos, mediante notificação ao Utilizador (Cláusulas 8.1 e 8.2).

26. O Utilizador é responsável por todos e quaisquer riscos decorrentes da detenção, operação, utilização e gestão das instalações, bem como responde por quaisquer danos provocados à Requerente e / ou terceiros, decorrentes da utilização das instalações, pelo que deverá contratar e manter apólices de seguros para cobrir responsabilidade civil decorrente da utilização das instalações e do exercício da sua atividade, mobiliário e equipamentos, e para cobrir riscos e danos nas instalações e nas áreas comuns do Edifício decorrentes de riscos ou atos com origem no interior das instalações, devendo ter coberturas contra incêndio e explosão, terremotos, tempestades, inundações e danos causados por água, quebra isolada de vidros, choques elétricos, greves, tumultos e perturbações da ordem pública, sendo a segurança das instalações uma responsabilidade e um custo exclusivo do Utilizador (Cláusulas 11.1, 11.2 e 11.9).

27. Quando o contrato terminar, o Utilizador devolverá as Instalações, completamente livres e desocupadas, devolutas de pessoas e bens e em excelentes condições de funcionamento, manutenção, utilização e limpeza, devendo reparar eventuais danos antes da entrega das instalações e remover ou demolir as obras e benfeitorias realizadas nas Instalações que a Requerente exigir (Cláusulas 12.1, 12.2 e 12.6).

II.ii. - Enquadramento da operação em apreço

II.ii.a) Considerações Prévias

28. Cumpre, desde logo, chamar a atenção para o facto de o entendimento veiculado na

presente Informação Vinculativa, assente na descrição efetuada pela Requerente e no Contrato [] celebrado com o [] (Utilizador do espaço cedido), em 00/00/2023, ser apenas aplicável à operação subjacente a este contrato e não já a operações subjacentes a contratos com posteriores ou outros Utilizadores.

29. Em resumo, a Requerente pretende a confirmação: (i) da sujeição a IVA da operação subjacente ao referido contrato, (ii) da dedução integral e imediata do imposto suportado trabalhos preparatórios e de construção do prédio, à medida que forem suportados e antes do início da exploração, e (iii) direito à dedução ao IVA já suportado com os trabalhos de construção do imóvel em exercícios anteriores, numa declaração periódica a entregar dentro do prazo legal.

II.ii.b) Enquadramento da prestação de serviços efetuada pela Requerente

30. No caso em apreço, cumpre aferir do enquadramento em sede de IVA da cedência de utilização das áreas de escritório, destinadas a serviços, situadas do [] ao [] andar do Edifício de Escritórios [], assim como dos lugares de estacionamento, situados no piso [] e [], destinadas a serviços (designadas por Instalações), direito de acesso a áreas comuns, acompanhada de um leque vasto e variado de serviços constante do Anexo 2 (transcrito no ponto 19. desta Informação), em contrapartida de uma remuneração única mensal.

31. Ora, começa por resultar 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),

32. Já 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 caráter de habitualidade, exerçam atividades de prestação de serviços.

33. Sendo que dúvidas não subsistem que a operação em apreço consubstancia 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,

34. Cumprindo aferir se a mesma beneficia de alguma isenção, mais concretamente da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, sendo condição necessária tratar-se de uma locação.

35. Em termos de legislação nacional, determina o artigo 1022.º do Código Civil (CC) 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 (artigo 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 (artigo 1067.º do mesmo código).

36. Em sede de IVA, 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)].

37. 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.»

38. Todavia, não consta desta Diretiva IVA, nem, tão pouco, do seu Regulamento de Execução, 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.

39. 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 [4].

40. 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 [5].

41. 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 [6].

42. 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 [7].

43. Assim, 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 [8];

» 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 [9];

» 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 [10];

» 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 [11];

» as prestações de serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção retiram, em regra, o carácter preponderante à locação [12], e podem, até, descaracterizar a

operação como locação por falta de verificação de um dos pressupostos essenciais.

44. Ora, no caso em apreço, estamos perante uma cedência de utilização das áreas de escritório, situadas do [] ao [] andar do Edifício, assim como dos lugares de estacionamento, situados no piso [] e [], mobiladas e equipadas (secretárias, cadeiras, "docking stations", monitores externos, webcams; rede Wi-Fi, equipamento informático nas salas de reunião, equipamento de videoconferência, salas para servidores e outros equipamentos informáticos e de tecnologia de informação, mobiliário colaborativo, cacifos, decoração, salas de reuniões mobiladas, balcão de receção, espaços coffee break, etc.), bem como o acesso a áreas comuns (corredores, corredores de serviço, instalações sanitárias),

45. Acompanhados de um leque variado de serviços (elencados no Anexo 2, transcrito no ponto 19. desta Informação), tais como fonte de alimentação de reserva dos equipamentos (ex. power banks), serviço de conciergerie para salas de reuniões e organização/apoio de eventos, serviços de manutenção e reparação, serviço de receção, serviço de segurança, atendimento telefónico centralizado, distribuição e entrega de correio recebido, recolha interna e despacho de correspondência a enviar, limpeza do Edifício (que inclui limpeza de áreas comuns, espaços de trabalho, limpeza de janelas, limpeza de salas de reuniões, limpeza de todos os sanitários), fornecimento de água e eletricidade, ar condicionado, ventilação, filtragem, aquecimento e resfriamento, manutenção de espaços verdes, controlo de acessos e fornecimento e gestão de crachás de acesso, manutenção de equipamentos do edifício, manutenção técnica.

46. Para além de uma remuneração (avença) única mensal, o Utilizador do Edifício será responsável por todas as licenças e autorizações necessárias ao exercício da sua atividade no Edifício, bem como pelos seguros para cobrir responsabilidade civil decorrente da utilização das instalações e do exercício da sua atividade, mobiliário e equipamentos, e para cobrir riscos e danos nas instalações e nas áreas comuns do Edifício decorrentes de riscos ou atos com origem no interior das instalações, devendo ter coberturas contra incêndio e explosão, terremotos, tempestades, inundações e danos causados por água, quebra isolada de vidros, choques elétricos, greves, tumultos e perturbações da ordem pública, sendo que a segurança das instalações uma responsabilidade e um custo exclusivo seu.

47. Sendo certo que a cedência dos equipamentos supra mencionados, não tendo sido efetuada a locação dos equipamentos em separado da locação do espaço, nem tendo sido atribuído qualquer valor autónomo na remuneração a auferir, consubstancia uma prestação de serviços acessória em relação à cedência de utilização de espaço, não constituindo para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar do serviço principal do prestador em melhores condições.

48. Relativamente aos estacionamentos que, em abstrato, podem constituir para a clientela um fim em si mesmo, na situação em apreço, parece-nos não ser o caso, configurando um meio de o Utilizador beneficiar do serviço principal (utilização do Edifício onde os estacionamentos estão localizados) em melhores condições, consubstanciando também uma prestação de serviços acessória em relação à cedência de utilização de espaço, não constituindo para a clientela um fim em si mesmo.

49. Porém, o mesmo já não se poderá dizer dos serviços prestados, tais como, fornecimento de luz, água e ar condicionado, serviços de receção, serviço de segurança, atendimento telefónico, controlo de acessos e gestão de crachás de acesso, recolha e despacho de correspondência, serviços de limpeza (espaços de trabalho, salas de reuniões, sanitários, áreas comuns), serviços de manutenção e reparação do Edifício e seus equipamentos, manutenção técnica, prestados de forma integrada e global, conferindo ao Utilizador um conjunto de vantagens e benefícios que parecem assumir um carácter preponderante em relação à disponibilização da utilização do Edifício.

50. Por outro lado, o tipo de serviços prestados (nomeadamente, gestão global e integrada do Edifício, manutenção dos espaços de trabalho e seus equipamentos,

segurança / vigilância, receção / controlo de acessos, atendimento telefónico, recolha e despacho de correspondência) denota uma conduta bastante ativa por parte da Requerente na operação, que não se reconduz, de modo algum, a uma colocação passiva do espaço à disposição do Utilizador, gerando valor acrescentado significativo.

51. No que toca aos serviços que retiram, em regra, o carácter preponderante à locação, ou seja, supervisão (aqui se incluindo a vigilância física), gestão e/ou manutenção constantes, confirmada pela Requerente, temos que os serviços de gestão global e integrada do Edifício se encontram previstos, desde logo, no Considerando (F) do Contrato (transcrito no ponto 17. desta Informação), sendo que os serviços de manutenção do Edifício (espaço locado) e seus equipamentos também se encontram previstos no Anexo 2 (transcrito no ponto 19. desta Informação),

52. Já quanto aos serviços de segurança, sendo certo que não se reconduzem, só por si, a uma atividade de supervisão, se efetivamente tiverem lugar no espaço interior das Instalações, ou seja do Edifício (onde funcionam os escritórios), como parece ser o caso, podem colocar em causa um dos pressupostos de preenchimento obrigatório para que estejamos perante uma locação - (ii) o direito de ocupar este imóvel, dele excluindo as outras pessoas.

53. Desta forma, a operação aqui em apreço, pela qual é cobrada uma "avença" mensal única, é constituída pela cedência de utilização de um Edifício (equipamento e estacionamento), acesso às partes comuns, e por um leque vasto e variado de serviços [designadamente, fornecimento de luz, água e ar condicionado, serviços de receção, serviço de segurança, atendimento telefónico, controlo de acessos e gestão de crachás de acesso, recolha e despacho de correspondência, serviços de limpeza (espaços de trabalho, salas de reuniões, sanitários, áreas comuns), serviços de manutenção e reparação do Edifício e seus equipamentos, manutenção técnica], que retira àquela cedência de utilização de espaço o carácter predominante, extravasando claramente a mera colocação passiva do imóvel à disposição da sociedade.

54. Pelo que a operação em apreço não pode beneficiar da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, nem de qualquer outra, sendo sujeita a IVA nos termos gerais [artigos 1.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1], devendo à "avença" mensal única acrescer IVA à taxa normal, nos termos do artigo 18.º, n.º 1, alínea c), em conformidade com a Cláusula 4.2 Contrato em apreço.

II.i.c) Direito à dedução imediata do imposto suportado com a construção

55. Nesta sede, pretende a Requerente que lhe seja confirmado o direito à dedução imediata do IVA suportado em trabalhos preparatórios e de construção do prédio, à medida que forem suportados e antes do início da exploração.

56. Ora, o direito à dedução vem previsto nos artigos 19.º a 26.º, sendo 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), 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).

57. Nesta sede, cumpre chamar a atenção para o previsto no artigo 20.º, n.º 1, alínea a), ou seja, apenas pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e / ou prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, tendo que existir uma relação direta e imediata entre os inputs e os outputs.

58. Sendo certo que resulta da jurisprudência do TJUE que, em regra, para exercer o direito à dedução, não é necessário que o sujeito passivo esteja já a desenvolver a atividade, mas apenas que tenha essa intenção e que tal possa ser comprovado por elementos objetivos.

59. Conforme considerou no Acórdão de 21/03/2000, procs. C-110/98 a C-147/98:

«46. O artigo 4.º da Sexta Directiva não se opõe, no entanto, a que a administração

fiscal exija que a intenção declarada de iniciar as actividades económicas que dão origem a operações tributáveis seja confirmada por elementos objectivos. Neste contexto, há que sublinhar que a qualidade de sujeito passivo só é definitivamente adquirida se a declaração de intenção de iniciar as actividades económicas projectadas foi feita de boa fé pelo interessado. Em situações fraudulentas ou abusivas, em que, por exemplo, o interessado simulou desenvolver uma actividade económica especial, mas procurou, na realidade, fazer entrar no seu património privado bens que podem ser objecto de dedução, a administração fiscal pode pedir, com efeitos retroactivos, a restituição das quantias deduzidas, uma vez que essas deduções foram concedidas com base em falsas declarações ().

47. Daqui resulta 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 um sujeito passivo. Actuando como tal, essa pessoa tem portanto, de acordo com os artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva, o direito de 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 sua empresa.»

60. Ora, desde logo e como vimos supra, em regra, a locação consubstancia uma operação isenta de IVA nos termos do artigo 9.º, alínea 29) do CIVA, que não confere direito à dedução do imposto suportado a montante.

61. No que tange aos elementos objectivos de que dispomos nesta data, temos que relativamente à operação subjacente ao Contrato [] celebrado com [] (Utilizador do espaço cedido), em 00/00/2023, a mesma será sujeita a IVA.

62. Porém, a mesma ainda não se encontra a ser prestada. Efetivamente e conforme resulta do considerando (D) do Contrato, o Edifício [] (onde a mesma será prestada) ainda se encontra em construção.

63. Ao que acresce, conforme dêmos nota no ponto 16. desta Informação, finda a construção será submetido a propriedade horizontal [Considerando (E)], na qual será fixada a permissão das várias frações / áreas que compõem o Edifício [].

64. Importa ter presente que, tal como menciona a Requerente no ponto 8. do Pedido, o Edifício [] também terá uma área comercial, havendo também dúvidas quanto à composição do Edifício ([] andares ou do [] ao [] andar).

65. Desta forma, não poderá a Requerente deduzir imediatamente o IVA suportado em trabalhos preparatórios e de construção do prédio.

66. Só o poderá fazer quando se mostre efetuada a propriedade horizontal do Edifício [], na proporção da permissão corresponde à área de escritórios objeto do Contrato [] celebrado com [] (Utilizador do espaço cedido), em 00/00/2023.

67. Sem prejuízo de eventuais regularizações a efetuar nos termos do artigo 26.º, n.º 6, alínea c) do CIVA, no caso de vir a afetar o Edifício a locações isentas, no prazo de 20 anos, dado que, conforme vimos supra, a locação de imóveis configura, em regra, uma operação isenta nos termos da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, não conferindo esta isenção direito à dedução.

II.i.d) Dedução do IVA suportado em exercícios anteriores

68. Por último, pretende a Requerente que lhe seja confirmado que, quanto ao IVA já suportado com os trabalhos de construção do imóvel em exercícios anteriores, estando a decorrer o prazo de 4 anos após o nascimento do direito à dedução (artigos 22.º e 98.º, n.º 2 do CIVA), trata-se de uma dedução ab initio (e não de uma regularização), sendo que a concretização do direito à dedução, que deve observar o referido nos pontos 65. a 67., deverá operar mediante a inscrição do valor do IVA dedutível nos campos 20 a 24 de uma declaração periódica a entregar dentro do prazo legal, desde que observado o prazo geral de 4 anos previsto no referido artigo 98.º, n.º 2.

69. Ora, determina o mencionado artigo 22.º do CIVA que:

«1 - O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna

exigível, de acordo com o estabelecido pelos artigos 7.º e 8.º, efectuando-se mediante subtração ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período.

2- Sem prejuízo do disposto no artigo 78.º, a dedução deve ser efetuada na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a receção das faturas ou de recibo de pagamento do IVA que fizer parte das declarações de importação».

70. Por sua vez, prescreve o artigo 98.º, n.º 2 do mesmo código que «[s]em prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respectivamente.»

71. Já o artigo 78.º é relativo a regularizações de imposto já liquidado ou deduzido, decorrentes de várias situações (anulação de operações, erros de cálculo ou de registo, créditos de cobrança duvidosa, etc.)

72. Atendendo a que se trata de uma dedução ab initio, a Requerente poderá deduzir o IVA suportado e contabilizado em períodos anteriores, mas que ainda não foi deduzido, na proporção da permissão corresponde à área de escritórios objeto do Contrato [] celebrado com [] (em 00/00/2023), desde que dentro do prazo de 4 anos previsto no artigo 98.º, n.º 2 do CIVA, numa declaração periódica de IVA a entregar posteriormente à propriedade horizontal, relevando esse imposto nos campos 20 a 24.

IV - Conclusão

73. Face ao exposto, concluímos que:

73.1.1. nos termos da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, 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;

73.1.2. a operação (subjacente ao Contrato [] celebrado com [] em 00/00/2023), pela qual é cobrada uma "avença" mensal única, é constituída pela cedência de utilização de um Edifício (equipamento e estacionamento), acesso às partes comuns, e por um leque vasto e variado de serviços [designadamente, fornecimento de luz, água e ar condicionado, serviços de receção, serviço de segurança, atendimento telefónico, controlo de acessos e gestão de crachás de acesso, recolha e despacho de correspondência, serviços de limpeza (espaços de trabalho, salas de reuniões, sanitários, áreas comuns), serviços de manutenção e reparação do Edifício e seus equipamentos, manutenção técnica], que retira àquela cedência de utilização de espaço o carácter predominante, extravasando claramente a mera colocação passiva do imóvel à disposição da sociedade;

73.1.3. assim, a operação em apreço não pode beneficiar da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, nem de qualquer outra, sendo sujeita a IVA nos termos gerais [artigos 1.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1], devendo à "avença" mensal única acrescer IVA à taxa normal, nos termos do artigo 18.º, n.º 1, alínea c);

73.2. atendendo a que a locação consubstancia uma operação isenta de IVA nos termos do artigo 9.º, alínea 29) do CIVA, que não confere direito à dedução do imposto suportado a montante, que o Edifício [] ainda se encontra em construção e que só finda a sua construção será submetido a propriedade horizontal, a Requerente não poderá deduzir imediatamente o IVA suportado em trabalhos preparatórios e de construção do prédio, só o podendo fazer quando se mostre efetuada a propriedade horizontal do Edifício [], na proporção da permissão corresponde à área de escritórios objeto do Contrato [] celebrado com [] (Utilizador do espaço cedido), em 00/00/2023;

73.3. atendendo a que se trata de uma dedução ab initio, a Requerente poderá deduzir o IVA suportado e contabilizado em períodos anteriores, mas que ainda não foi

deduzido, na proporção da permissão corresponde à área de escritórios objeto do Contrato [] celebrado com [] (em 00/00/2023), desde que dentro do prazo de 4 anos previsto no artigo 98.º, n.º 2 do CIVA, numa declaração periódica de IVA a entregar posteriormente à propriedade horizontal, relevando esse imposto nos campos 20 a 24.

[1] Cfr. "DESCRIÇÃO DOS FACTOS SOBRE OS QUAIS SE PRETENDE A QUALIFICAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA", ponto 6º

[2] Ibidem, ponto 16º

[3] Ibidem, ponto 12º

[4] 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

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

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

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

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

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

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

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

[12] Cfr. Ac. do proc. C-278/18, n.º 21