

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Locação de bens imóveis
- Processo: 25834, com despacho de 2024-03-25, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - PEDIDO
1. A Requerente utiliza na sua atividade imóveis em contrato de comodato, cedidos pela ().
 2. Tendo atualmente alguns imóveis disponíveis para arrendamento e mediante autorização da (), pretende saber da possibilidade de celebrar esses contratos de arrendamento e quais os procedimentos a adotar para fazer o respetivo registo e que implicações fiscais advêm, tendo em conta que é uma IPSS que apenas exerce atividades de apoio social a idosos, isentas de IVA, nos termos do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) e de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC).
- II - ÂMBITO DA INFORMAÇÃO VINCULATIVA
3. A Requerente apresentou o mesmo pedido no Serviço de Finanças, tendo-lhe sido esclarecido, no que se refere às obrigações decorrentes da celebração de contratos de arrendamento provenientes de comodato, que os mesmos devem ser comunicados à Autoridade Tributária até ao final do mês seguinte ao início do arrendamento, cuja comunicação é efetuada obrigatoriamente em qualquer Serviço de Finanças, sendo, no ato da comunicação, liquidado o montante equivalente a 10% do montante da renda mensal.
 4. Tendo-lhe sido sugerido que apresentasse um pedido de informação vinculativa, relativamente ao IVA e ao Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas (IRC).
 5. Considerando que, na estrutura nuclear da Autoridade Tributária e Aduaneira, a Direção de Serviços do IVA, abreviadamente designada por DSIVA, "executa os procedimentos relativos à gestão do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) nas operações internas, na importação e exportação e nas transações intracomunitárias", nos termos do disposto no artigo 9.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, à mesma não possui competência no âmbito do Imposto sobre o Rendimento não lhe sendo possível dar resposta nesta matéria, mas tão só em sede do IVA, dentro dos limites das suas competências nesta área de imposto.
- III - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA
6. O Código do IVA (CIVA), considera que a locação de bens imóveis (arrendamento), é uma prestação de serviços sujeita a IVA, em resultado da conjugação da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º com o n.º 1 do artigo 4.º, ambos do CIVA.
 7. O princípio geral de tributação de que o imposto é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo de imposto, prevê, no entanto, determinadas exceções, designadamente a alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, a qual determina que a locação de bens imóveis se encontra isenta do imposto, salvo nas situações nas respetivas subalíneas a) a e).
 8. Esta isenção resulta da transposição para o ordenamento jurídico interno do disposto na alínea l) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE, de 28/11 (Diretiva IVA), através da qual se estabelece que os Estados-Membros isentam de imposto a locação de bens imóveis. Sendo que, as isenções previstas nesta disposição devem ser de interpretação estrita.
 9. Não constando da referida Diretiva ou do Regulamento de Execução (Regulamento

de Execução (UE) 282/2011, do Conselho, de 15/03), uma definição para "locação", nem tendo sido dado aos Estados-Membros capacidade para fixar esse conceito de acordo com os seus ordenamentos jurídicos, o mesmo determina-se de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

10. Segundo a referida jurisprudência, o conceito de locação de bens imóveis assenta no facto de o proprietário de um imóvel ceder ao locatário, contra uma renda e por um prazo convencionado, o direito de ocupar o seu bem como se fosse proprietário e de dele excluir quaisquer outras pessoas do benefício desse direito (v. designadamente os acórdãos de 09/10/2001, Mirror Group, proc. C 409/98; de 08/05/2003, Seeling, proc. C 269/00; de 18/11/2004, Temco Europe, proc. C-284/03, e de 12/06/03, Sinclair Collis, proc. C-275/01).

11. Ou seja, o Tribunal de Justiça considera que se está perante uma locação de bens imóveis quando se verificam os seguintes pressupostos: i) o proprietário do imóvel cede a outra pessoa (locatário); ii) o direito de ocupar o imóvel e de dele excluir outras pessoas; iii) em contrapartida de uma renda; iv) por um determinado prazo convencionado.

12. Estas características do contrato de locação de imóvel constituem os seus elementos essenciais, devendo não só estar presentes na operação económica em causa, mas, para além disso, devem ser as características predominantes nessa operação económica, mais particularmente, que a locação de imóvel, no sentido de uma "colocação passiva do imóvel à disposição", deve ser a prestação preponderante da operação económica (v. acórdão de 18/01/2001, Lindöpark, proc. C 150/99).

13. A locação está, assim, ligada ao decurso do tempo, não gerando qualquer valor acrescentado, e, não sendo acompanhada de prestações de serviços que retirem à locação o carácter de preponderância da operação. Logo, a natureza passiva do imóvel à disposição do locatário está ligada à própria operação realizada e não à forma como o locatário o utiliza.

14. Deste modo, a jurisprudência comunitária considera que uma prestação de serviços que ultrapasse o âmbito da colocação passiva do imóvel à disposição, não deve beneficiar da isenção.

15. As operações económicas que englobem, não só situações de locação de imóveis propriamente ditas, mas também outras características provenientes de outro tipo de contratos e que, por esse facto, perdem a qualidade de colocação passiva do imóvel à disposição de outrem como característica principal em contrapartida de uma retribuição ligada ao decurso do tempo, consubstanciam exclusões à referida isenção.

16. Como já declarou o Tribunal de Justiça, não pode beneficiar desta isenção uma atividade que implique, não apenas a colocação passiva de um imóvel à disposição, mas igualmente um certo número de atividades comerciais, como a supervisão, a gestão e a manutenção constante por parte do prestador, ou a colocação à disposição de outras instalações, etc., de modo que a locação do imóvel não pode constituir a prestação preponderante (v. acórdão de 18/01/2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99).

17. Do que antecede resulta, em suma, o seguinte:

- i) a colocação passiva do imóvel à disposição do destinatário deve estar ligada ao mero decurso do tempo e não deve gerar valor acrescentado significativo;
- ii) a referida colocação passiva do imóvel à disposição do cliente deve ser a operação preponderante em relação às prestações de serviços que, eventualmente lhe estejam associadas e que dela não podem ser dissociadas (caso possam ser dissociadas, o tratamento fiscal é efetuado autonomamente) e,
- iii) as prestações de serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção pelo locador, retiram, em regra, o carácter preponderante à locação, podendo, mesmo, descaracterizar a operação como locação por falta de verificação de um dos respetivos pressupostos essenciais.

18. Assim, no caso em análise, tratando-se de uma simples locação dos imóveis, sem outros serviços associados, consubstancia uma operação isenta de IVA, nos termos previstos na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

19. A Requerente, verifica-se que se encontra registada em IVA pelo exercício de atividades apoio social para pessoas idosas, com alojamento, (CAE 87301), isenta ao abrigo do artigo 9.º do CIVA. No entanto, uma vez que vai exercer a atividade de locação de bens imóveis (arrendamento), atividade esta também isenta de IVA, deve apresentar uma declaração de alterações a aditar o exercício desta atividade, no prazo de 15 dias a contar da data da alteração, em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado ou através do portal das Finanças, nos termos previstos no artigo 32.º e 35.º, ambos do CIVA.

20. Pela realização destas operações é obrigatória a emissão de fatura nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, independentemente de o arrendatário ser, ou não, sujeito passivo de IVA.

21. Não obstante, tratando-se de uma IPSS, caso tenha obtido, para efeitos de IRC, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a 200.000, fica dispensada desta obrigação nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 29.º do CIVA.