

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Cedência de utilização de espaço - Loja
- Processo: 25953, com despacho de 2024-04-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Descrição do pedido:
1. Começa por referir a Requerente que celebrou um contrato de utilização de loja em centro comercial com a Segunda Outorgante, alegando esta que este contrato deveria ser convertido em contrato de arrendamento não habitacional, dado que «a loja em questão localiza-se no exterior do centro comercial, sendo totalmente independente e desprovida de qualquer serviço extra ou de fornecimento por parte da primeira outorgante, e que deverá por isso a operação em causa ser considerada um arrendamento, isento ao abrigo do artigo 9.º do CIVA.»
  2. Pretende, assim, saber a Requerente se encontram preenchidos os requisitos para que a referida operação seja considerada isenta nos termos da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, designadamente «se se trata de facto de uma mera colocação passiva do imóvel à disposição do locatário».
  3. Com o pedido, a Requerente juntou um contrato denominado "Contrato de []", celebrado em 00/00/2016, na qual figura como Segunda Outorgante a empresa [], Nif. 5[].
- II - Enquadramento em sede de IVA
4. 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 por opção desde 00/00/1996, que se encontra registado pela atividade principal de «Compra e venda de bens imobiliários» - CAE 68100, e pela atividade secundária de «Arrendamento de bens imobiliários» - CAE 68200, sendo um sujeito passivo misto que utiliza como método de dedução o método de afetação real de todos dos bens.
- II.i - Análise dos documentos juntos
5. Conforme já referimos, com o Pedido, a Requerente juntou o "Contrato de []", celebrado em 00/00/2016, na qual figura como Primeira Outorgante, a empresa [], Nif. 5[] (doravante designada por Utilizadora) surge como Segunda Outorgante, e [], Nif. 2[] e [], Nif. 2[], como Terceiro e Quarto Outorgantes, respetivamente, na qualidade de fiadores.
  6. Começa por decorrer dos Considerandos A) e B) do referido Contrato que a Requerente assumiu a obrigação de realizar a exploração de algumas lojas que compõem o Centro Comercial sito no [], Rua [], freguesia da [], concelho de [], tendo sido autorizada a subcontratar com terceiros a utilização das lojas e espaços que lhe foram arrendados.
  7. As restantes lojas que compõem o citado Centro Comercial são propriedade da Requerente [Considerando C)], resultando do Considerando D) que esta se propôs instalar uma Clínica Médica Dentária no Centro Comercial.
  8. De acordo com a Cláusula 1.ª, a Requerente cede à Utilizadora a utilização da loja n.º [] (n.º interno), sita na Rua [], correspondente à fração autónoma designada pela letra "[]" do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo [], Loja [], podendo apenas

ser utilizada para Clínica Médica Dentária (Cláusula 3.<sup>a</sup>).

9. O Contrato terá início em 00/00/2016, terá a duração de [] anos, renovável automaticamente por igual período (Cláusula 4.<sup>a</sup>, ns. 1 e 2).

10. Pela utilização da loja, a Utilizadora pagará à Requerente uma remuneração mensal de [], atualizada anual de acordo com o fator percentual de atualização das rendas comerciais publicado em Diário da República, sobre a qual incidirá IVA (Cláusula 5.<sup>a</sup>, ns. 1, 3 e 6).

11. De harmonia com a Cláusula 6.<sup>a</sup>, n.º 1 a Utilizadora «obriga-se a manter em bom estado de conservação, limpeza e apresentação a loja e a suportar o custo de quaisquer obras de reparação consideradas necessárias, quer para o funcionamento da loja, quer para a sua entrega no termo do contrato», sendo que as benfeitorias por si realizadas ficam a fazer parte da loja, sem qualquer direito a indemnização ou direito de retenção (n.º 3), não podendo realizar obras na loja ou fachada, nem colocar ou alterar tabuletas ou reclames publicitários sem autorização escrita prévia da Requerente (n.º 4).

12. Da mesma forma, só com prévia autorização escrita da Requerente, a Utilizadora poderá:

«a) Ceder a sua posição no presente contrato;

b) Permitir a outrem o uso total ou parcial da loja, seja a que título, razão ou finalidade for;

c) Trespasar ou ceder a exploração, total ou parcialmente, temporária ou definitivamente, o estabelecimento instalado na loja.» (Cláusula 7.<sup>a</sup>, n.º 1)

II.ii - Enquadramento da operação em apreço

13. Cumpre, desde logo, salientar que embora o contrato seja denominado "Contrato de []", a Requerente diz que a loja se situa no exterior do Centro Comercial, totalmente independente e desprovida de qualquer serviço extra ou fornecimento.

14. Assim, para efeitos da presente Informação Vinculativa, vamos considerar que se pretende o enquadramento em sede de IVA da cedência de utilização de uma loja situada no exterior de um Centro Comercial, totalmente independente, sem ser acompanhada de quaisquer outros serviços ou fornecimentos, em contrapartida de uma renda mensal.

15. 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),

16. 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 carácter de habitualidade, exerçam atividades de prestação de serviços.

17. Sendo que dúvidas não subsistem que a operação em apreço consubstancia uma prestação de serviços localizada em território nacional, efetuada a título oneroso, por dois sujeitos passivos no exercício habitual da sua atividade, pelo que é tributada em sede de IVA,

18. 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, e, se eventualmente se trata de uma cedência de exploração de estabelecimento comercial, excluída desta isenção nos termos da subalínea c) desta alínea 29), não sendo relevante, para este efeito, a denominação e forma jurídica adotada pelas partes, mas sim o seu conteúdo.

19. Assim, 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

habitação, 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).

20. Já na cedência de exploração de estabelecimento, atualmente regulada no artigo 1109.º e seguintes do CC, dá-se a transferência temporária e a título oneroso do gozo ou exploração de um estabelecimento (por exemplo, comercial) como unidade económica, implicando também a cedência do gozo do imóvel no qual o estabelecimento se encontra instalado, dado que integra aquela unidade económica.

21. No caso em apreço, pese embora resulte do Considerando D) do Contrato que a Requerente se propôs instalar uma Clínica Médica Dentária no Centro Comercial, do contrato não decorre que a loja seja composta por quaisquer bens, móveis, equipamentos, utensílios, acessórios, bens consumíveis, muito menos que se trate de um estabelecimento;

22. Aliás, o que resulta da Cláusula 6.ª, n.º 1, supra transcrita, é que é a Utilizadora que suporta o custo de quaisquer obras necessárias para o funcionamento da loja.

23. Ao que acresce que a Requerente não está registada sequer pela atividade de medicina dentária, o que significa que não estamos perante a cessão onerosa de um estabelecimento, mas sim perante uma cedência de utilização de um imóvel, ou seja, uma locação.

24. Ora, prescreve a alínea 29) 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)].

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, 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 Tribunal de Justiça da União Europeia (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 [1].

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 [2].

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 [3].

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 [4].

31. Como bem sintetiza o TJUE no recente 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 [5] 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 [6];

» 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 [7];

» 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 [8];

» 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 [9];

» as prestações de serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção constantes retiram, em regra, o carácter preponderante à locação [10], e podem, até, descaracterizar a operação como locação por falta de verificação de um dos pressupostos essenciais.

33. Ora, no caso, não decorrendo do Contrato, nem sendo mencionado no Pedido, que a loja seja composta por quaisquer bens, móveis, equipamentos, utensílios, acessórios, bens consumíveis, nem que a Requerente presta serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção constantes,

34. Ficando a cargo da Utilizadora, a expensas suas, a conservação da loja em bom estado, a sua limpeza e apresentação, bem como a realização de obras de reparação consideradas necessárias, seja para o seu funcionamento, seja para a sua entrega no final do contrato,

35. Estamos perante a cedência de utilização de uma loja situada no exterior de um Centro Comercial, totalmente independente, sem ser acompanhada de quaisquer outros serviços ou fornecimentos por parte da Requerente, em contrapartida de uma renda mensal.

36. Não sendo suficiente, por si só, para desconsiderar a operação como locação o facto de a Utilizadora necessitar de autorização prévia da Requerente para permitir a outrem o uso total ou parcial da loja, seja a que título, razão ou finalidade for [Cláusula 7.ª, n.º 1, b)].

37. Assim, a operação em apreço consubstancia uma colocação passiva do imóvel à disposição da Utilizadora, por um tempo determinado, não gerando qualquer valor acrescentado significativo, pelo que beneficia da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

38. O que determina que sobre aquela renda mensal a auferir pela Requerente não deverá incidir IVA, ao invés do que se encontra previsto na Cláusula 5.ª, n.º 6 do Contrato.

### III - Conclusões:

39. Face ao exposto, concluímos que:

39.1. o TJUE considera 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;

39.2. 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;

39.3. a cedência de utilização de uma loja situada no exterior de um Centro Comercial, totalmente independente, sem ser acompanhada de quaisquer outros serviços ou fornecimentos, nem de quaisquer bens, móveis, equipamentos, utensílios, acessórios, bens consumíveis, nem da prestação de serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção constantes por parte da Requerente, em contrapartida de uma renda mensal, consubstancia uma colocação passiva do imóvel à disposição da Utilizadora,

por um tempo determinado, não gerando qualquer valor acrescentado significativo, pelo que beneficia da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

[1] 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

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

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

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

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

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

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

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

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

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