

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Cedência de utilização de espaço - locação isenta
- Processo: 26088, com despacho de 2024-05-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Descrição do pedido:
1. Começa por referir a Requerente que há alguns anos comprou um imóvel, tendo realizado obras (com recurso a um incentivo através do IAPMEI) e deduzido o correspondente IVA.
 2. Acrescenta a Requerente que «[p]ronta a laborar, na atividade principal de vendas a retalho, passou posteriormente a arrendar algumas lojas dentro do mesmo espaço, embora nada tendo a ver com a atividade maioritariamente exercida».
 3. Pretende a Requerente saber se a faturação das rendas destas lojas está sujeita a IVA.
 4. Após solicitação para o efeito, a Requerente procedeu à junção da caderneta predial do imóvel em questão [fração autónoma designada pela letra "[]" do artigo urbano [], da União das freguesias de [], concelho de [] e de um contrato denominado "Contrato de []", celebrado em 00/00/2023.
- II - Enquadramento em sede de IVA
5. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), a Requerente [1] assume a natureza jurídica de [], é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, periodicidade mensal por opção desde 00/00/2012, que se encontra registado pela atividade principal de «Comércio a retalho em outros estabelecimentos não especializados, sem predominância de produtos alimentares, bebidas ou tabaco» - CAE 47192, e pelas atividades secundárias de «Fabricação de outras embalagens de papel e de cartão» - CAE 17212, e de «Fabricação de artigos de papel para uso doméstico e sanitário» - CAE 17220, de «Fabricação de outros produtos alimentares diversos, N.E.» - CAE 10893, de «Cafés» - CAE 56301, e de «Arrendamento de bens imobiliários» - CAE 68200, sendo um sujeito passivo que apenas pratica operações que conferem direito à dedução.
 6. O imóvel em apreço, com [] m2 de área privativa, [] andares e afetação a comércio, está inscrito na matriz predial urbana sob o artigo [], fração autónoma designada pela letra "[]", da União de freguesias de [], concelho do [], a favor da Requerente, tal como consta da Caderneta Predial junta.
- II.i - Análise dos documentos juntos
7. Conforme já referimos, com o Pedido, a Requerente juntou o contrato denominado "Contrato de []", celebrado em 00/00/2023, entre a Requerente, na qualidade de Senhora, a sociedade [], Nif. 5[], na qualidade de Arrendatária, e [], Nif. 2[], e [], Nif. [], ambos sócios-gerentes desta última sociedade e na qualidade de fiadores.
 8. Começa por decorrer do intuíto deste contrato que trata de um contrato de arrendamento para fins não habitacionais, tendo por objeto «parte da fração autónoma designada pela letra "[]", correspondente a um estabelecimento comercial e armazém, localizado no [] e [] andar, com entrada pela Rua [], número [] e Rua [], número [], constituída no [] por zona de exposição, duas instalações sanitárias, arrumos e armazém com [] metros quadrados e no [] andar é constituída por zona

administrativa e instalação sanitária com [] metros quadrados, da União das Freguesias de [], concelho de [], Distrito do [], () descrito na matriz Predial Urbana com o artigo matricial número [], ()), bem como [] lugares de estacionamento de viaturas, situados no estacionamento interior, junto à autoestrada (Artigo Terceiro).

9. O prazo deste contrato é de [] anos, com início a 00/00/2023, renovável por [] anos (Artigo Primeiro), e tem a renda mensal de [], no primeiro ano, de [], no segundo ano, sendo que a partir de 00/00/2025 será atualizada de acordo com os coeficientes de atualização anual fixados por lei (Artigo Segundo).

10. De acordo com o corpo do Artigo Quarto, a fração arrendada destina-se ao comércio de automóveis novos e usados, decorrendo do § Primeiro que a Arrendatária «reconhece e aceita que por motivos de segurança do prédio onde se localiza a fração locada, o acesso e uso do locado apenas poderá ser efetuado de segunda-feira a sábado, entre as 7 horas e 30 minutos e as 19 horas e 30 minutos.».

11. É da exclusiva responsabilidade da Arrendatária a obtenção das licenças de funcionamento, não podendo dar outro destino ao local arrendado sem autorização da Requerente (Artigo Quarto, § Segundo e Terceiro).

12. A Arrendatária obriga-se a conservar em bom estado as instalações e canalizações de água, eletricidade, esgotos e demais equipamento do local arrendado, pagando (a expensas suas) todas as reparações, sendo ainda obrigada a manter em bom estado os soalhos, pinturas, vidros, portas, estores e carpintarias, ressaltando o desgaste decorrente da normal e prudente utilização, devendo manter em estado de funcionalidade e segurança os interruptores, fechaduras e dobradiças das portas, sendo que, relativamente a estas obras de conservação, a Requerente poderá realizar obras em benefício do local arrendado, sem necessidade de autorização da Arrendatária e com direito a reembolso (Artigo Quinto).

13. Já a Arrendatária apenas poderá fazer obras com autorização prévia escrita da Requerente, sendo que as benfeitorias ficam a fazer parte do locado, não tendo direito a qualquer indemnização, nem a direito de retenção (Artigo Sétimo).

II.ii - Enquadramento da operação em apreço

14. Cumpre, desde logo, notar que do "Contrato de []" não resulta claro se o mesmo tem por objeto parte ou a totalidade da fração autónoma designada pela letra "[]", já que, no introito, se refere «parte da fração autónoma designada pela letra "[]"», ao passo que no corpo do Artigo Quarto se menciona «A fração arrendada ());»;

15. De todo o modo, no caso, tal não assume relevância no enquadramento da operação em sede de IVA.

16. Aqui chegados, vejamos, então, qual o enquadramento em sede de IVA da cedência de utilização de um espaço correspondente a um "estabelecimento comercial" e armazém (loja), equipamento no local arrendado não identificado, bem como de [] lugares de estacionamento, em contrapartida de uma remuneração única mensal.

17. 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),

18. 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.

19. 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,

20. 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.

21. 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 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).

22. 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.

23. No caso em apreço, pese embora resulte do introito o espaço objeto de arrendamento configura um "estabelecimento comercial" (e armazém), apenas no Artigo Quinto vem a referência a «demais equipamento no local arrendado», sem precisar qual, não decorrendo do contrato que o espaço seja composto por outros bens, móveis, utensílios, acessórios, bens consumíveis, nem que se trate de um estabelecimento comercial.

24. Aliás, o que resulta do Artigo Quarto é que a Arrendatária é a responsável pela «obtenção das devidas licenças de funcionamento», sendo a fração é destinada a comércio de automóveis novos e usados.

25. Ao que acresce que a Requerente não está registada pela atividade de comércio de automóveis novos e/ou usados, referindo no Pedido que «[p]ronta a laborar, na atividade principal de vendas a retalho, passou posteriormente a arrendar algumas lojas dentro do mesmo espaço, embora nada tendo a ver com a atividade maioritariamente exercida».

26. 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.

27. 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)].

28. 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.»

29. 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.

30. 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].

31. 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].

32. 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].

33. 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].

34. 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 [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.º29).»

35. 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];

» 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 [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.

36. Ora, no caso, do contrato decorre apenas a cedência de utilização das instalações, demais equipamento (sem precisar qual) no local arrendado e de [] lugares de estacionamento, nada referindo quando a utensílios, acessórios, bens consumíveis, nem a prestações de serviços, tais como fornecimento de água, eletricidade, telecomunicações, serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção constantes por parte da Requerente,

37. Ficando a cargo da Arrendatária, a expensas suas, a conservação em bom estado (incluindo a reparação) das instalações e canalizações de água, eletricidade, esgotos e demais equipamento do local arrendado, dos soalhos, pinturas, vidros, portas, estores e carpintarias, ressalvando o desgaste decorrente da normal e prudente utilização, devendo ainda manter em estado de funcionalidade e segurança os interruptores, fechaduras e dobradiças das portas.

38. Ou seja, estamos perante a cedência de utilização de um espaço, incluindo [] aparcamentos e equipamento (não identificado), sem ser acompanhada de quaisquer outros serviços ou fornecimentos por parte da Requerente, em contrapartida de uma remuneração mensal única.

39. Quanto ao «demais equipamento» das instalações locadas, tal como já demos conta, 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, aquela prestação de serviços é considerada 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,

40. O mesmo acontecendo com os lugares de estacionamento.

41. No que toca aos serviços que retiram, em regra, o carácter preponderante à locação, conforme também já referimos, não resulta do contrato, nem sequer implicitamente, que sejam prestados serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção constante por parte da Requerente.

42. Assim, a operação em apreço consubstancia uma colocação passiva de um espaço,

incluindo [] aparcamentos e de equipamento (não identificado), à disposição da Arrendatária, 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.

43. O que determina que sobre a remuneração mensal a auferir pela Requerente não deverá incidir IVA, sendo as correspondentes faturas emitidas sem liquidação de IVA, devendo das mesmas constar, para além dos restantes elementos elencados no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, o motivo da não liquidação do imposto, conforme o previsto na alínea e) deste número.

44. Por outro lado, dado que, como vimos no ponto 5. desta Informação, a Requerente está registada como praticando apenas operações que conferem direito à dedução, e a operação em apreço (locação de imóveis) está isenta nos termos da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, não conferindo esta isenção direito à dedução,

45. Deverá a Requerente proceder à entrega de uma Declaração de Alterações (artigo 32.º do CIVA), com efeitos retroativos à data de início da realização desta operação, declarando que também pratica operações que não conferem direito à dedução, passando a consubstanciar um sujeito passivo de IVA.

III - Conclusões:

46. Face ao exposto, concluímos que:

46.1.1. 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;

46.1.2. 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;

46.1.3. a cedência de utilização de um espaço, demais equipamento (não identificado) e [] lugares de estacionamento, sem ser acompanhada de quaisquer outros bens, serviços ou fornecimentos, tais como, água, eletricidade, telecomunicações, serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção constantes por parte da Requerente, em contrapartida de uma remuneração mensal única, consubstancia uma colocação passiva de instalações à disposição da Arrendatária, 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:

46.1.4. as correspondentes faturas devem emitidas sem liquidação de IVA, devendo das mesmas constar, para além dos restantes elementos elencados no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, o motivo justificativo da não liquidação do imposto [alínea e)];

46.2. dado que operação em apreço está isenta, não conferindo direito à dedução, deverá a Requerente proceder à entrega de uma Declaração de Alterações (artigo 32.º do CIVA), com efeitos retroativos à data de início da realização desta operação, declarando que também pratica operações que não conferem direito à dedução, passando a consubstanciar um sujeito passivo misto para efeitos de IVA.

[1] Já teve a denominação social de []

[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 Acórdão 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 artigo 135.º, ns. 1, alínea l) 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