

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: cedência de espaço para clínica
- Processo: 26171, com despacho de 2024-05-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Descrição do pedido:
1. Começa a Requerente por referir que é um sujeito passivo misto, com os CAEs 32502 (principal), 86230 e 86906, e que utiliza o método de afetação real [artigo 23.º do Código do IVA (CIVA)].
 2. Acrescenta que é proprietária e legítima possuidora do prédio urbano, composto por r/c e 1.º andar, sito na Avenida [...], n.º [...], [...], vedado e circundado por um parque de estacionamento, exercendo a sua atividade no 1.º andar, tendo celebrado um contrato de arrendamento comercial, que teve por objeto o r/c, com uma sociedade que se dedica à atividade de fisioterapia, medicina de reabilitação e alternativa.
 3. Mais menciona que o acesso à fração arrendada é efetuado pelo parque de estacionamento comum, cuja manutenção cabe à Requerente, cabendo ainda à Primeira Outorgante a reparação das avarias dos aparelhos de ar condicionado que não resultem de falta de manutenção e zelo ou mau uso da Arrendatária (Cláusula 10.º do Contrato),
 4. Já a Arrendatária será responsável pelo pagamento das despesas da água e eletricidade, mediante fatura emitida pela Requerente com base nos contadores independentes colocados para o efeito, sendo esta faturação sujeita a IVA (Cláusula 9.º).
 5. Pretende a Requerente saber se a esta a operação se aplica a isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, «por surgirem dúvidas quanto, ao arrendamento traduzir uma colocação passiva do imóvel à disposição do senhorio. não sendo acompanhada de quaisquer prestações de serviços que retirem à locação o carácter de preponderância na operação em causa.»
 6. Com o pedido, a Requerente juntou a minuta de um contrato denominado "Contrato de Arrendamento Comercial a Termo Certo" (sem anexos), datado de 29/02/2024.
- II - Enquadramento em sede de IVA
- II.i. - Questões prévias:
7. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), a Requerente assume a natureza jurídica sociedade por quotas, é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, periodicidade mensal por opção desde 01/01/2022, que se encontra registado pela atividade principal de «Fabricação de material ortopédico, próteses e de instrumentos médico-cirúrgicos» - CAE 32502, e pelas atividades secundárias de «Atividades de medicina dentária e odontologia» - CAE 86230, e de «Outras atividades de saúde humana, n.e.» - CAE 86906, sendo um sujeito passivo misto que utiliza como método de dedução o método de afetação real de todos os bens.
 8. Ora, afirmando a Requerente que celebrou um contrato de arrendamento comercial, não se encontra registado pela atividade de «arrendamento de bens imóveis», pelo que deverá proceder à entrega de uma Declaração de Alterações, nos termos do artigo 32.º do CIVA, acrescentando esta atividade, retroagindo à data do seu efetivo exercício.
 9. Decorre do Sistema do Imposto Municipal sobre Imóveis que a Requerente é

proprietária do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo [...], da União de freguesias de [...], concelho de [...], com 3 pisos, cuja afetação é serviços.

10. Por último nesta sede, cumpre chamar a atenção para o facto de documento no qual estão delineados os contornos da operação em apreço - "Contrato de Arrendamento Comercial a Termo Certo" (sem anexos), consubstanciar uma minuta ou projeto de contrato, já que não se encontra assinado, pelo que a Informação ora emanada assenta nos exatos termos previstos no mesmo e na descrição efetuada no Pedido.

II.ii. - Análise do documento junto

11. Ora, decorre da minuta / projeto do "Contrato de Arrendamento Comercial a Termo Certo", que o mesmo terá sido celebrado em de 29/02/2024, entre a Requerente, na qualidade de Senhora e Primeira Outorgante, e a sociedade [...], na qualidade de Inquilina e Segunda Outorgante, doravante designada por Arrendatária.

12. De harmonia com a Cláusula 2.^a, o contrato tem por objeto «sete divisões suscetíveis de utilização independente do rés-do-chão do prédio identificado no artigo anterior, identificadas com o contorno a vermelho na planta anexa ao presente contrato e do qual ficará a fazer parte integrante, correspondentes no essencial a todo o rés-do-chão do edifício com exceção de duas divisões identificadas nessa planta com as menções "ORTOPANTOMOGRAFO e Hall, respetivamente com 11,36m² e 16,69m² e caixa de escadas contígua», sendo que o prédio em questão é o mencionado nos pontos 2. e 9. desta Informação, identificado na Cláusula 1.^a.

13. O local arrendado destina-se à instalação de uma clínica de fisioterapia, medicina de reabilitação e alternativa e atividades conexas (Cláusula 3.^a), e «está equipado com aparelhos de ar condicionado plenamente funcionais e se encontra em bom estado de conservação, com paredes, tetos, pinturas, portas, janelas, vidros e instalações gerais de água, luz, etc. em bom estado de conservação, como tal devendo o espaço, referidas instalações e aparelhos de ar condicionado ser restituídos à senhoria, findo o contrato» (Cláusula 10.^a, primeiro §).

14. O arrendamento é efetuado pelo prazo de 1 ano, renovável por sucessivos e iguais períodos, com início a 01/03/2024 (Cláusula 4.^a), tendo a renda anual de 7.500,00, paga em duodécimos de 625,00, a partir de agosto de 2025, sendo que, devido ao elevado investimento com a instalação do "estabelecimento comercial" a efetuar pela Arrendatária, de março a julho de 2024, a renda será de 450,00 mensais, e de agosto de 2024 a julho de 2025 será de 500,00 (Cláusula 5.^a), atualizada anualmente, nos termos do artigo 1077.º, n.º 2 do Código Civil, a partir de janeiro de 2027 (Cláusula 6.^a).

15. A Arrendatária será responsável pelas obras de adaptação ("instalação do seu estabelecimento comercial", como é referido na Cláusula 5.^a) e licenciamento do local arrendado para o fim pretendido, por todas as obras de conservação (ordinárias e extraordinárias), sujeitas a prévia autorização da Requerente, sendo que ficam a fazer parte do local arrendado, não tendo a Arrendatária direito a qualquer indemnização (Cláusula 7.^a, primeiro §).

16. A Arrendatária será ainda responsável pelo pagamento das despesas de água e eletricidade do local arrendado (faturadas pela Requerente de acordo com as leituras dos respetivos contadores), bem como pelo pagamento de todas as demais despesas do local arrendado, nomeadamente telefone, internet, limpeza, manutenção e renovação dos equipamentos de ar condicionado, seguros do espaço e da atividade, contratando também estes serviços (Cláusula 9.^a).

17. A Requerente será responsável pela reparação das avarias dos aparelhos de ar condicionado que não resultem de falta de manutenção e zelo ou mau uso da Arrendatária (Cláusula 10.^a, segundo §).

18. Resulta da Cláusula 11.^a que o local arrendado dispõe de uma licença de utilização (n.º 23/2012) emitida pela Câmara Municipal de São Pedro do Sul.

19. Por último, decorre da Cláusula 8.^a que a Arrendatária não pode sublocar ou ceder a posse do local arrendado sem autorização escrita da Requerente.

II.iii. - Enquadramento da operação em apreço

20. No caso em apreço, cumpre aferir o enquadramento em sede de IVA da cedência de utilização de espaço para instalação de uma clínica de fisioterapia, medicina de reabilitação e alternativa e atividades conexas, composto por sete divisões suscetíveis de utilização independente no rés-do-chão de um prédio, cujo acesso é efetuado pelo parque de estacionamento comum, sendo a manutenção deste e a reparação das avarias dos aparelhos de ar condicionado que não resultem de falta de manutenção e zelo ou mau uso da Arrendatária, responsabilidade a Requerente, em contrapartida de uma remuneração mensal única.

21. 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),

22. 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.

23. 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,

24. 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, ou, 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.

25. 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).

26. 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.

27. No caso em apreço, pese embora quer a Requerente, quer a Arrendatária se dediquem a atividades relacionadas com a saúde, e decorrer da Cláusula 11.ª que o local arrendado dispõe de uma licença de utilização (n.º [...]) emitida pela Câmara Municipal de [...],

28. É a Arrendatária que é responsável pelo licenciamento do local arrendado para o fim pretendido, realizando também as respetivas obras de adaptação (Cláusula 7.ª),

29. Para além de que, como decorre da Cláusula 10.ª, primeiro §, o espaço objeto de arrendamento apenas está "equipado" com aparelhos de ar condicionado, paredes, tetos, pinturas, portas, janelas, vidros e instalações gerais de água, luz, ou seja, apenas está equipado com aparelhos de ar condicionado, já que os restantes componentes fazem parte da estrutura de qualquer imóvel.

30. Pelo que o objeto do arrendamento não consubstancia nenhum estabelecimento, o que determina, por maioria de razão, que não possamos estar perante uma cessão onerosa de um estabelecimento, mas sim perante uma cedência de utilização de um imóvel, ou seja, uma locação.

31. Ora, prescreve a alínea 29) que a locação de bens imóveis se encontra isenta de imposto, excepcionando desta isenção:

- as prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo [subalínea a)],
- a locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos [subalínea b)],
- a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial [subalínea c)],
- a locação de cofres-fortes [subalínea d)],
- a locação de espaços para exposições ou publicidade [subalínea e)].

32. 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.»

33. 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.

34. 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].

35. 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].

36. 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].

37. 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].

38. 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).»

39. 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.

40. Ora, no caso do contrato decorre apenas a cedência de utilização de espaço para instalação de uma clínica, equipada com aparelhos de ar condicionado, cujo acesso é efetuado pelo parque de estacionamento comum, sendo a manutenção deste e a reparação das avarias dos aparelhos de ar condicionado que não resultem de falta de manutenção e zelo ou mau uso da Arrendatária, responsabilidade a Requerente, em

- contrapartida de uma remuneração mensal única,
41. Sendo a Arrendatária responsável pelas obras de adaptação e licenciamento do local arrendado para o fim pretendido, por todas as obras de conservação (ordinárias e extraordinárias), pelo pagamento das despesas de água e eletricidade do local arrendado (objeto de faturação separada pela Requerente), bem como pelo pagamento de todas as demais despesas do local arrendado, nomeadamente telefone, internet, limpeza, manutenção e renovação dos equipamentos de ar condicionado, seguros do espaço e da atividade, contratando também estes serviços.
42. Ou seja, estamos perante a cedência de utilização de um espaço, equipado com aparelhos de ar condicionado, sem ser acompanhada de quaisquer outros bens, equipamentos ou utensílios, nem outros serviços ou fornecimentos por parte da Requerente, em contrapartida de uma remuneração mensal única.
43. Quanto aos aparelhos de ar condicionado, tal como já demos conta, não tendo sido efetuada a locação destes 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,
44. Sendo que os serviços de manutenção do parque de estacionamento comum, pelo qual é feito o acesso ao espaço arrendado, e de reparação das avarias dos aparelhos de ar condicionado que não resultem de falta de manutenção e zelo ou mau uso da Arrendatária, para além de não assumirem particular relevância na operação, também não constituem para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar do serviço principal do prestador em melhores condições.
45. 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,
46. Não se podendo reconduzir a manutenção do parque de estacionamento comum aos serviços de manutenção constantes referidos no ponto anterior, já que estes têm que ser efetuados no local arrendado e não nas partes comuns.
47. Assim, a operação em apreço consubstancia uma colocação passiva de um espaço 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, o que determina que sobre a remuneração mensal única a auferir pela Requerente não deverá incidir IVA.

III - Conclusões:

48. Face ao exposto, concluímos que:
- 48.1.1. 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;
- 48.1.2. 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;
- 48.1.3. a cedência de utilização de um espaço para instalação de uma clínica, equipada com aparelhos de ar condicionado, sem ser acompanhada de quaisquer outros bens, serviços ou fornecimentos, tais como, água e eletricidade (no caso, são objeto de faturação separada pela Requerente), 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;

48.2. dado que a Requerente não se encontra registado pela atividade de «arrendamento de bens imóveis», deverá proceder à entrega de uma Declaração de Alterações, nos termos do artigo 32.º do CIVA, acrescentando esta atividade, retroagindo à data do seu efetivo exercício.

[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 artigo 135.º, ns. 1, alínea l) 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