

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 uma conjunto integrado de serviços em parque logístico
Direito à dedução
- Processo: 26417, com despacho de 2024-07-04, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Descrição do pedido:
1. Começa por referir a Requerente que, no âmbito do exercício da sua atividade, adquiriu em 00/00/2022, um terreno para construção, sito em [], freguesia de [], concelho de [], inscrito na matriz da União das Freguesias [] sob o artigo [], com o objetivo de nele desenvolver uma plataforma logística, que incluirá uma zona de armazéns e de escritórios e áreas de apoio às cargas e descargas de mercadoria, denominado por "Parque Logístico".
 2. Concretiza a Requerente que a construção do referido Parque Logístico deverá estar concluída em [] meses, sendo que, uma vez concluído, deverá dar «suporte à atividade logística e de transporte de mercadorias, cujas áreas de armazém, escritório e de apoio, equipadas e ajustadas em função das necessidades específicas dos respetivos utilizadores (fit out works), serão utilizadas por diferentes empresas do setor industrial, às quais serão também prestados vários serviços necessários ao acesso e utilização do parque, incluindo serviços de gestão, limpeza e segurança.» [1]
 3. Acrescenta a Requerente que o Parque Logístico funcionará como um todo unitário, sujeito à supervisão, gestão e manutenção da Requerente, no qual, em contrapartida de uma remuneração única, serão prestados um conjunto integrado de serviços, que acrescentam valor e são indissociáveis da utilização dos respetivos espaços, sendo que os trabalhadores, clientes, agentes, assistentes, prestadores de serviços, fornecedores e visitantes do referido Parque estão sujeitos a um Regulamento Interno.
 4. Assim, a Requerente, para além de disponibilizar o acesso a um espaço, presta ainda os serviços constantes do Anexo 4 do "Contrato de []", «dos quais se destacam:
 - Serviços de gestão do Parque Logístico (ponto 2 do Anexo 4);
 - Serviços de coordenação e implementação de regras de segurança e saúde dos fornecedores (ponto 4 do Anexo 4);
 - Serviços de portaria e controlo de entradas e saídas e manutenção de equipamentos de acesso ao Parque Logístico (pontos 5 e 9 do Anexo 4);
 - Serviços de segurança e vigilância à distância (ponto 6 do Anexo 4); e
 - Serviços de limpeza, gestão e manutenção de equipamentos e áreas comuns, incluindo (i) serviços de manutenção de painéis fotovoltaicos, (ii) serviços de limpeza, jardinagem, desinfestação, controlo de pragas, controlo de roedores, (iii) serviços de gestão da sinalética exterior, (iv) serviços de manutenção de instalações de canalização e esgotos, instalações elétricas, (v) fornecimentos de eletricidade e água, (vi) serviços de limpeza e manutenção de telhado, e (i) de manutenção de instalações de segurança contra incêndios, entre outros equipamentos (pontos 7, 8, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28 e 29 do Anexo 4).» [2]
 5. Advoga a Requerente que o modelo de negócio implica que efetue uma gestão ativa, que vai muito além da mera cedência de espaços para exploração industrial por terceiros, assumindo poderes de fiscalização e de acesso às áreas utilizadas, para efeitos de controlo do seu estado de conservação e utilização, sendo que o "Contrato de

]", do qual junta uma minuta, poderá ter alterações de pormenor, mas não quanto ao escopo de serviços a prestar nem ao facto de a remuneração ser única e global.

6. Pelo que pretende a Requerente que lhe seja confirmado que:

«(i) os contratos de prestação de serviços que serão celebrados pela Requerente com base na minuta do "Contrato de]" apresentada, estarão sujeitos automaticamente a IVA e dele não isentos;

(ii) em conformidade, a Requerente poderá deduzir de imediato, ao abrigo das regras gerais aplicáveis o IVA suportado na atividade, incluindo, nomeadamente, o IVA suportado na construção do Parque Logístico e na aquisição de equipamentos a instalar no mesmo.» [3]

7. Com o pedido, a Requerente juntou a minuta de um contrato denominado "Contrato de]", tendo ainda sido apresentada a justificação do carácter de urgência do pedido, bem como paga a taxa de urgência fixada.

II - Proposta de enquadramento jurídico-tributário apresentada

8. A Requerente começa por fazer considerações genéricas sobre a isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), acolhendo o entendimento preconizado nas Informações Vinculativas 24666, 16664, 2412 e 3626.

9. Defende a Requerente que, com base na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), tem vindo a ser entendimento constante e reiterado da AT que apenas a colocação passiva de um imóvel à disposição do locatário, ligada ao mero decurso do tempo e sem gerar valor acrescentado significativo se subsume ao conceito de locação isenta nos termos daquela norma, sendo que quando a disponibilização de um imóvel (ou parte dele) seja acompanhada da prestação de outros serviços que retirem à locação o carácter preponderante na operação em causa, como é o caso dos serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção, a mesma já não se encontra abrangida pela referida isenção.

10. Muitos dos serviços indicados na Informação 16664 estão presentes no caso em apreço, como sejam serviços de Concierge, incluindo portaria para receção e identificação dos visitantes e de receção e distribuição de correio e encomendas, serviços de controlo de segurança com videovigilância nas áreas comuns, serviço de controlo de acesso ao edifício, serviços de utilização de espaços verdes exteriores em zonas comuns, serviços de utilização de zonas comuns, incluindo mobiliário e outros equipamentos e serviço de higiene e limpeza em zonas comuns.

11. Frisa a Requerente que estes (e outros) serviços «representam um elemento material e crucial na utilização do Parque Logístico, pelo que a prestação da totalidade destes serviços, no seu conjunto e de forma indissociável, é um elemento essencial do seu modelo de negócios e condição sine qua non para que os seus clientes queiram e possam aceder e utilizar o parque», sendo que «a utilização do Parque Logístico está totalmente dependente da prestação destes serviços pela Requerente, não sendo possível autonomizar os mesmos em face da mera utilização do espaço» [4]

12. Acrescenta a Requerente que a AT já emitiu uma Informação Vinculativa (2412), que teve por objeto uma plataforma logística operada pelo seu proprietário em termos semelhantes aos que pretende prestar, tendo propugnado que não se encontrava abrangida pela isenção prevista no artigo 9.º, alínea 29) do CIVA, face aos serviços prestados pelo proprietário, associados à utilização do espaço de armazém e indissociáveis deste,

13. Pelo que, não tendo havido alteração legislativa, deverá a operação realizada pela Requerente ter o mesmo tratamento em sede de IVA.

14. No que tange especificamente à remuneração, tal como foi preconizado na Informação 3626, trata-se de uma única parcela, sem autonomização e discriminação de valores.

15. Nesta conformidade, defende a Requerente que:

«(i) o "Contrato de]" se refere a um Parque Logístico, que será utilizado por diferentes operadores, sujeito a uma gestão e supervisão comuns, efetuadas pela

Requerente, segundo o Regulamento Interno;
(ii) o "Contrato de []" incluirá a disponibilização de áreas de armazém, escritório e áreas acessórias (com alguns equipamentos e com Fit-Out Works), acompanhada de um conjunto de serviços associados e dela não dissociáveis, incluindo serviços de supervisão e gestão, limpeza, segurança, portaria e manutenção de equipamentos que retiram à utilização do espaço um papel preponderante na economia do contrato, sendo que a prestação de tais serviços se traduz numa atuação ativa do proprietário e tais serviços são determinantes para que o utilizador realize as suas operações no Parque Logístico da Requerente; e

(iii) Como contrapartida da prestação de todos os serviços será devida por cada utilizador uma remuneração global e única mensal, é forçosa a conclusão de que, tal como sucedia quer na informação vinculativa n.º 2412, relativa a um contrato de utilização de uma plataforma logística, e na informação vinculativa n.º 16664, mais recente, relativa a contrato de prestação de serviços relativo a um office center, o "Contrato de []" a celebrar pela Requerente e cuja minuta se encontra junta, não configura "um contrato de locação simples do espaço (imóvel), mas [um] contrato que engloba outras prestações de serviços, retirando à locação a característica de operação preponderante, pelo que, a operação é abrangida pelo conceito de prestação de serviços definido no n.º 1 do artigo 4.º do CIVA e sujeita a imposto à taxa de 23%, definida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do referido Código";»

16. Desta forma, a primeira questão (transcrita no ponto 6. desta Informação) deverá ser respondida de forma positiva.

17. Do mesmo modo, quanto à segunda questão, prevendo-se que a exploração do Parque Logístico venha a constituir uma atividade tributada, deve conferir direito à dedução o IVA que incidiu sobre os serviços de construção civil do Parque e sobre outros bens ou serviços que foram ou venham a ser suportados com a operação [artigo 20.º, n.º 1, alínea a)],

18. Devendo ser imediatamente deduzido o imposto relativo aos inputs que precedam o início da exploração do Parque Logístico, não sendo necessário que a atividade esteja já a ser exercida, conforme foi veiculado na Informação 16664.

III - Enquadramento em sede de IVA

III.i. Considerações prévias

19. 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 por opção desde 00/00/2021, que se encontra registado pela atividade principal de «Arrendamento de bens imobiliários» - CAE 68200, e pela atividade secundária de «Compra e venda de bens imobiliários» - CAE 68100, sendo um sujeito passivo misto que utiliza como método de dedução o método de afetação real de todos os bens.

20. Considerando que tanto o arrendamento de bens imobiliários, como a sua compra e venda pressupõem a realização de operações por princípio isentas nos termos das alíneas 29) e 30) do artigo 9.º do CIVA, não se afigura correto o enquadramento da Requerente porquanto indica realizar operações sujeitas a imposto e dele não isentas que conferem o direito a dedução e operações isentas que não conferem aquele direito.

21. Cumpre, ainda, chamar a atenção para o facto de o documento no qual estão delineados os contornos da operação em apreço - "Contrato de []", consubstanciar uma minuta ou projeto de contrato, pelo que a Informação ora emanada assenta nos exatos termos previstos no mesmo e na descrição efetuada no Pedido pela Requerente.

III.ii. - Análise do documento junto

22. Conforme já referimos, com o Pedido, a Requerente juntou a minuta de um contrato denominado "Contrato de []", com [] anexos (dos quais apenas o Anexo 4 se encontra preenchido), no qual a Requerente assumirá a qualidade de "Prestador", a outra parte a qualidade de "Beneficiário", sendo de realçar os aspetos a seguir

identificados.

23. Começa por decorrer dos Considerandos I. a III. do futuro Contrato que a Requerente é proprietária do imóvel identificado no ponto 1. desta Informação, no qual aquela se encontra a desenvolver um Parque Logístico, também designado no Contrato por "Empreendimento", destinado a armazém, espaços de escritórios e áreas auxiliares (cargas, descargas e estacionamento).

24. Resulta ainda dos Considerandos que:

«IV. Em particular, nos termos do Empreendimento, o Prestador desenvolverá e instalará no Parque Logístico, entre outros, um armazém com escritórios e área técnica com a área global de [●]m² (o "Edifício"), dividido da seguinte forma:

(A) armazém: [●] m².

(B) piso principal de escritórios: [●]m².

(C) escritório no primeiro andar: [●] m².

(D) salas técnicas: [●]m², ()

VIII. No âmbito da sua atividade empresarial, o Prestador pretende instalar no imóvel um centro logístico, cuja exploração e gestão está sujeita a um regulamento interno, oferecendo aos seus utilizadores um conjunto integrado de serviços que inclui, para além da utilização de uma parte das instalações e das áreas comuns, a prestação de um conjunto de serviços no interior do Parque Logístico que são indissociáveis e estão intrinsecamente ligados a essa utilização e que incluem, entre outros, a gestão de instalações e equipamentos, assistência técnica, limpeza, segurança e outros serviços, tudo conforme melhor detalhado no Anexo 4 (Lista de Serviços) (os "Serviços"), que têm por objetivo assegurar as necessidades empresariais de cada utilizador- (incluindo do Beneficiário). ()

X. As Partes reconhecem que as especificidades da exploração, gestão, funcionamento e utilização do Edifício no contexto do Parque Logístico, que se refletem na prestação dos Serviços, são condição essencial para a vontade de celebrar o presente Contrato e que a prestação pelo Prestador dos Serviços integrados (que inclui a colocação do Edifício à disposição do Beneficiário) não é compatível com o quadro jurídico aplicável aos contratos de arrendamento, pelo que só podem ser concretizados através das cláusulas especificamente acordadas no presente Contrato sob a forma de contrato de prestação de serviços.

XI. É condição essencial para ambas as Partes e pressuposto do equilíbrio económico alcançado entre as Partes para a execução do presente Contrato que o mesmo se qualifique como uma oferta integrada de serviços, com o conseqüente enquadramento e sujeição a IVA nos termos da legislação portuguesa aplicável.»

25. De harmonia com as Cláusulas 1.1 e 1.3, a Requerente prestará ao Beneficiário, diretamente ou através de terceiros por si contratados, os serviços constantes do Anexo 4, precisando-se, na Cláusula 1.2, que não estão incluídos quaisquer serviços relacionados com o equipamento e mobiliário instalados pelo Beneficiário no Edifício.

26. Deste Anexo 4 constam os serviços:

«1. Utilização do Edifício pelo Beneficiário, em construção e desenvolvimento pelo Prestador de acordo com os termos e condições estipulados no presente Contrato;

2. Serviços de Gestão do Parque Logístico;

3. Serviços relativos a entidade de conservação e gestão de condomínio e participação em reuniões, se aplicável quando aplicadas;

4. Serviços de coordenação e implementação de regras de segurança e saúde dos fornecedores;

5. Serviços de gestão de acessos ao Parque Logístico de trabalhadores, camiões, fornecedores e quaisquer outros visitantes, em conformidade com a regulamentação em vigor;

6. Serviços de segurança global e vigilância à distância dos espaços comuns do Parque Logístico;

7. Manutenção de instalações fotovoltaicas;

8. Manutenção de áreas comuns: jardinagem, serviços de limpeza, fornecimento de

- utilities, desinfestação, controlo de pragas, controlo de roedores;
9. Manutenção do portão de acesso ao Parque Logístico;
 10. Manutenção do muro perimetral do Parque Logístico;
 11. Manutenção da sinalética dos espaços exteriores do Parque Logístico;
 12. Manutenção das instalações de canalização das áreas comuns do Parque Logístico;
 13. Manutenção da instalação de esgotos das áreas comuns do Parque Logístico;
 14. Fornecimento energia elétrica do Parque Logístico;
 15. Abastecimento de água do Parque Logístico;
 16. Manutenção e fiscalização do sistema de bombagem da instalação de segurança contra incêndios;
 17. Manutenção e fiscalização do reservatório de água da instalação de segurança contra incêndios;
 18. Manutenção e fiscalização do reservatório de água de legionella da instalação de segurança contra incêndios;
 19. Manutenção e fiscalização das mangueiras externas da instalação de segurança contra incêndios;
 20. Manutenção e fiscalização das saídas de fumo no telhado da instalação de segurança contra incêndios;
 21. Avaliação e disponibilização de seguros de danos patrimoniais;
 22. Gestão dos seguro de danos patrimoniais e monitorização das condições do Parque Logístico;
 23. Contratação de outros seguros conforme detalhados na cláusula [●];
 24. Limpeza do telhado duas vezes por ano;
 25. Manutenção e inspeção do telhado duas vezes por ano;
 26. Inspeção legal obrigatória da instalação elétrica de baixa tensão do Edifício de acordo com a lei portuguesa aplicável nas áreas comuns;
 27. Inspeção legal obrigatória da instalação elétrica de alta tensão do Edifício de acordo com a lei portuguesa aplicável nas áreas comuns;
 28. Inspeção legal obrigatória da instalação de segurança contra incêndios do Edifício de acordo com a lei portuguesa nas áreas comuns;
 29. Manutenção das linhas de salvamento/emergência do Parque Logístico e do Edifício;
 30. Pagamento e gestão dos impostos sobre o património;
 31. Pagamento e gestão de direitos de passagem;
 32. Pagamento e gestão de outros impostos, tais como a ligação de esgotos e a ligação de água.»
27. As condições prévias cumulativas encontram-se previstas na Cláusula 2.1, nomeadamente a emissão de Informação Vinculativa no sentido da tributação da operação em apreço, e o seu cumprimento determina a data de início do Contrato, que terá a duração de [] anos (Cláusula 4.1).
28. De acordo com a Cláusula 3.1, o Beneficiário apenas está autorizado a utilizar o Edifício como espaço logístico e de escritórios, no âmbito da sua atividade comercial, sendo «da exclusiva responsabilidade do Beneficiário a obtenção e manutenção em vigor de quaisquer licenças ou autorizações relativas às atividades que este vier a desenvolver no Edifício e a quaisquer instalações técnicas ou equipamentos aí mantidos que lhe pertençam, incluindo o que respeita à armazenagem frigorífica, suportando todas as taxas e custos inerentes ()» (Cláusula 3.5).
29. O Beneficiário é ainda responsável pela utilização dada pelos seus empregados, clientes, agentes, colaboradores, prestadores de serviços, fornecedores e visitantes do Edifício e de quaisquer áreas comuns do Parque Logístico cuja utilização seja permitida ao abrigo do futuro Contrato, em particular para assegurar o cumprimento, a todo o tempo, do Regulamento Interno, reconhecendo que a Requerente pretende submeter o Parque Logístico ao regime de condomínio (Cláusulas 3.4 e 1.6).
30. A contrapartida encontra-se prevista na Cláusula 5., corresponderá a uma contrapartida global por todos os serviços prestados, com periodicidade mensal, sendo

que «[s]e, na sequência do exercício pelo Beneficiário do direito que lhe é concedido na Cláusula 7.6 prevista infra o Prestador assegurar ao Beneficiário o pagamento da Contribuição Relativa aos Custos de Realização dos Trabalhos ("FOW Contribution") (conforme definida na Cláusula 7.6 abaixo), a Remuneração Mensal corresponderá a [●]» [Cláusula 5.2]

31. Há lugar a um desconto na remuneração nos primeiros 10 meses de Contrato, sendo objeto de atualização ordinária todos os anos de acordo com o Índice de Preços ao Consumidor, publicado pelo INE, sendo a primeira em 00/00/2025 (Cláusulas 5.4 e 5.5).

32. De harmonia com a Cláusula 5.6, a remuneração mensal poderá ainda estar sujeita a uma atualização extraordinária, com efeitos a março de cada ano, «com base na variação dos custos suportados pelo Prestador com a prestação dos Serviços, desde que a variação exceda [% desses custos suportados pelo Prestador.]»

33. Resulta das Cláusulas 7.1 a 7.4, os trabalhos de construção ficarão a cargo da Requerente, e deverão estar concluídos até à data de início, sendo que, no primeiro dia útil de [] de [], será concedido ao Beneficiário o acesso antecipado ao Edifício para efeitos da execução de trabalhos de adaptação do Edifício ("Trabalhos de Adaptação" / "Fit-Out Works"), estando estes sujeitos a prévia aprovação pela Requerente.

34. Os Trabalhos de Adaptação serão efetuados pelo Beneficiário, suportando todos os custos e riscos, sendo também responsável por reparar, reconstruir e substituir os componentes construtivos do Edifício que possam ser danificados ou prejudicados durante a execução dos Trabalhos de Adaptação, e por obter todas as licenças e autorizações necessárias para efetuar estes Trabalhos, bem como pelo cumprimento de todos os requisitos de tais licenças e autorizações, e por suportar todas as taxas e custos daí decorrentes (Cláusulas 7.5 e 7.9).

35. Preconiza a Cláusula 7.6 que o «Prestador concede ao Beneficiário o direito de solicitar por escrito que o Prestador contribua para uma parte dos custos dos Trabalhos de Adaptação aprovados, até ao montante máximo de [] (IVA incluído) ("Contribuição Relativa aos Trabalhos de Adaptação ")», limite não sujeito a atualização ou revisão de acordo com o Índice de Preços ao Consumidor, sendo que, o Beneficiário utilizar esta faculdade, a remuneração mensal será a estabelecida na Cláusula 5.2.

36. De harmonia com a Cláusula 7.11, o Beneficiário deve assegurar que os seus prestadores de serviços envolvidos nos Trabalhos de Adaptação possuem seguro de acidentes de trabalho e seguro de responsabilidade civil, remetendo cópia das respetivas apólices à Requerente antes do início dos trabalhos.

37. A realização de quaisquer obras pelo Beneficiário no Edifício, incluindo a instalação de equipamentos e outros trabalhos relacionados com a divisão e adaptação do Edifício ao seu uso, está sujeita à autorização prévia por escrito da Requerente, ficando a cargo do Beneficiário todos os custos, danos e qualquer responsabilidade decorrentes destes trabalhos, bem como a obtenção de todas as licenças e autorizações necessárias, correspondente cumprimento, taxas e custos daí decorrentes (Cláusula 9.1, 9.3 e 9.4).

38. Decorre das Cláusulas 11.1 e 11.3 que o Beneficiário é responsável pela exploração e manutenção do Edifício em bom estado de limpeza e conservação e pela manutenção das partes interiores não estruturais em bom estado de conservação (com exceção do desgaste normal), sendo a Requerente responsável os serviços de manutenção relativos a obras estruturais e extraordinárias no Parque Logístico e no Edifício, nomeadamente as grandes reparações e substituições das fundações, estrutura, fachada e instalações gerais da cobertura.

39. A Requerente terá direito a aceder e inspecionar o Edifício, para avaliar o seu estado de manutenção e conservação e para o mostrar a eventuais interessados, notificando o Beneficiário antecipadamente (Cláusula 12).

40. Findo o contrato, o Beneficiário deve devolver o Edifício nas mesmas condições em que se encontrava antes da Data de Início, livre de quaisquer pessoas, bens, equipamentos ou acessórios, limpo e em bom estado de conservação, salvo as deteriorações resultantes da utilização normal e cautelosa do Edifício, sendo

responsável pela reparação de qualquer dano causado por essa remoção e suporta todos os custos daí decorrentes, não tendo direito a qualquer indemnização, compensação ou direito de retenção (Cláusulas 13.1, 13.2 e 13.5).

41. Quanto aos seguros durante a vigência do contrato, a Requerente será responsável por um seguro que cubra o Edifício nos termos legalmente exigidos; já o Beneficiário será responsável seguro de responsabilidade civil adequado, num determinado montante, que garanta o pagamento de indemnizações por danos materiais e pessoais, devendo cobrir o risco de o Edifício sofrer qualquer dano em consequência de um acidente causado pela sua ocupação pelo Beneficiário, remetendo cópia da correspondente apólice à Requerente (Cláusulas 15.1 e 15.3),

42. Não podendo o Beneficiário realizar qualquer obra sem que exista uma apólice se seguro multiriscos adequada e previamente aprovada pela Requerente (Cláusula 15.5).

43. Por último nesta sede, o Beneficiário não pode ceder a sua posição contratual no Contrato nem permitir que terceiros utilizem o edifício, total ou parcialmente, seja a título gratuito ou oneroso, sem o prévio consentimento da Requerente (Cláusula 17.1).

III.iii. - Enquadramento da operação em apreço

44. No caso em apreço, pretende a Requerente saber se a operação consubstanciada na cedência de utilização de espaço em parque logístico, acompanhada de um conjunto integrado de serviços, detalhados ao longo de 31 pontos (2. a 32.) do Anexo 4 da minuta do "Contrato de []" (transcritos no ponto 25. desta Informação), em contrapartida de uma remuneração mensal única e global, está sujeita a IVA e dele não isenta, por não se enquadrar na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, e se pode deduzir de imediato o IVA suportado na construção do Parque Logístico e na aquisição de equipamentos a instalar no mesmo.

45. Ora, estando em causa uma cedência de utilização de espaço, começaremos por fazer considerações gerais sobre o enquadramento da locação, seguindo-se o enquadramento da operação em apreço, terminando com a análise ao direito à dedução.

46. Assim, resulta 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),

47. Sendo que, 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.

48. Pelo que dúvidas não subsistem que esta operação consubstancia uma prestação de serviços sujeitas a IVA, sendo de aferir se a mesma beneficia de alguma isenção, mais concretamente da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

49. Assim, 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)].

50. 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.»

51. Todavia, não consta desta Diretiva IVA, nem, tão pouco, do seu Regulamento de Execução [Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15/03], 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.

52. 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 [5].

53. 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 [6].

54. 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 [7].

55. 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 [8].

56. Como bem sintetiza o TJUE no 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 [9] 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).»

57. 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 [10];

» 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 [11];

» 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 [12];

» 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 [13];

» as prestações de serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção constantes retiram, em regra, o carácter preponderante à locação [14], e podem, até, descaracterizar a operação como locação por falta de verificação de um dos pressupostos essenciais.

58. A terminar nesta sede, tendo a Requerente baseado a sua Proposta de Enquadramento Jurídico-Tributário no entendimento preconizado pela AT nas Informações Vinculativas 24666, 16664, 2412 e 3626, é de notar que cada Informação Vinculativa assenta em determinados pressupostos e situações concretas que não são integralmente reveladas na sua publicação, sendo que «() a Administração Tributária, com a emissão de uma informação vinculativa, não fica obrigada ao seu cumprimento em relação a todas as situações que se lhe colocam dentro do objeto dessa mesma orientação. Pelo contrário, a vinculação da Administração Tributária ao teor das mesmas é uma vinculação inter-partes, pois somente em relação ao caso em concreto objeto do pedido a Fazenda Pública não pode proceder em sentido diverso da informação prestada, ressalvado o cumprimento de decisão judicial. () Em conclusão, não é legítima a invocação, por qualquer outra pessoa que não o sujeito passivo que solicitou a informação vinculativa, de uma eventual eficácia "erga omnes" da informação prestada.» [15].

59. Estando a AT obrigada a rever as suas orientações genéricas e a acolher os entendimentos constantes da jurisprudência não só dos Tribunais Superiores Portugueses, mas também do TJUE, em conformidade com o artigo 68.º-A, n.º 4 da LGT.

60. Aqui chegados, vejamos o enquadramento da operação em apreço, em que, em contrapartida uma remuneração mensal única e global, a Requerente irá ceder a utilização de espaço em parque logístico, acompanhada de um conjunto integrado de serviços, constantes do Anexo 4 do futuro "Contrato de []", e que se encontram transcritos no ponto 26. desta Informação,

61. Ora, conforme vimos supra, pese embora os trabalhos de construção do Parque Logístico fiquem a cargo da Requerente, o Beneficiário será responsável, a expensas suas, por todas as obras de adaptação do Edifício à sua atividade, designados por "Trabalhos de Adaptação" / "Fit-Out Works", podendo solicitar uma contribuição da Requerente ("Contribuição Relativa aos Trabalhos de Adaptação"), o que terá reflexo no valor da remuneração mensal.

62. O Beneficiário terá ainda que, a expensas suas, obter as respetivas licenças e autorizações e seguros, sendo também responsável por reparar, reconstruir e substituir os componentes construtivos do Edifício que possam ser danificados ou prejudicados durante a execução destes Trabalhos de Adaptação.

63. Da mesma forma, relativamente às obras que fizer na pendência do contrato, para além de terem que ser aprovadas pela Requerente, também serão custeadas pelo Beneficiário, que terá de obter as correspondentes licenças e autorizações e seguros, a expensas suas, sendo também responsável por obter as licenças e autorizações necessárias ao exercício da sua atividade no Edifício.

64. Importa referir que nos serviços prestados pela Requerente não estão incluídos serviços relacionados com o equipamento e mobiliário instalados pelo Beneficiário no Edifício, sendo também este o responsável pela exploração e manutenção do Edifício em bom estado de limpeza e conservação e pela manutenção das partes interiores não estruturais em bom estado de conservação (com exceção do desgaste normal), ficando a cargo da Requerente os serviços de manutenção relativos a obras estruturais e extraordinárias no Parque Logístico e no Edifício, nomeadamente as grandes reparações e substituições das fundações, estrutura, fachada e instalações gerais da cobertura.

65. Quanto aos seguros durante a vigência do contrato, a Requerente será responsável por um seguro que cubra o Edifício nos termos legalmente exigidos; já o Beneficiário será responsável por seguro de responsabilidade civil adequado, num determinado montante, que garanta o pagamento de indemnizações por danos materiais e pessoais, devendo cobrir o risco de o Edifício sofrer qualquer dano em consequência de um acidente causado pela sua ocupação pelo Beneficiário.

66. Daqui resulta que, para além da cedência de espaço - Edifício, e dos correspondentes fornecimentos de água, luz, etc., que no caso assumirão pouca relevância, no interior do espaço locado (Edifício) parece-nos que a Requerente não exerce outros serviços, como sejam a manutenção, limpeza, conservação, supervisão, segurança / vigilância.

67. Porém, o espaço locado (Edifício) está integrado num parque logístico, no qual, para além da cedência dos vários espaços, são prestados pela Requerente os serviços elencados no ponto 2. a 32. do Anexo 4, transcritos no ponto 26. desta Informação, nomeadamente serviços de gestão do Parque Logístico; serviços relativos a entidade de conservação e gestão de condomínio; serviços de gestão de acessos ao Parque Logístico de trabalhadores, camiões, fornecedores e quaisquer outros visitantes; serviços de segurança global e vigilância à distância dos espaços comuns do Parque Logístico; manutenção de instalações fotovoltaicas, das áreas comuns (jardinagem, serviços de limpeza, fornecimento de utilities, desinfestação, controlo de pragas, controlo de roedores), do portão de acesso ao Parque Logístico, das instalações de canalização e esgotos das áreas comuns; fornecimento de energia elétrica e água; manutenção e fiscalização do sistema de bombagem da instalação de segurança contra incêndios, do reservatório de água de legionella da instalação de segurança contra incêndios; avaliação e disponibilização de seguros de danos patrimoniais; gestão dos seguro de danos patrimoniais e monitorização das condições do Parque Logístico;

inspeção legal obrigatória da instalação elétrica de baixa e alta tensão do Edifício e da instalação de segurança contra incêndios do Edifício, entre outros.

68. Estes serviços são fornecidos de forma integrada com a cedência de utilização de espaço.

69. Ora, tendo presente o referido no ponto 21. desta Informação, estando ainda o contrato em sede de negociações com eventuais interessados e futuros Beneficiários, faltando variados componentes e aspetos do mesmo, como o valor das remunerações e da "Contribuição Relativa aos Trabalhos de Adaptação", bem como a identificação do Beneficiário e o seu concreto enquadramento em sede de IVA, vários Anexos, não tendo também sido dado a conhecer qual a preponderância que a cedência do espaço cedido assume em relação às restantes prestações de serviços elencadas nos pontos 2. a 32. do Anexo 4,

70. Parece-nos que, numa operação como a descrita, a cedência de utilização do espaço não configura a operação preponderante.

71. É não obstante haver prestações de serviços cujo custo pode ser autonomizado através da instalação de contadores (luz, água, etc.), e de a remuneração, embora única e global, abarcando os 32 serviços elencados no Anexo 4, ser influenciada pelo custo dos serviços prestados, tal como decorre da Cláusula 5.6, que determina que a remuneração mensal poderá ser atualizada se a variação dos custos suportados pela Requerente exceder []%,

72. Os restantes serviços prestados (para além da cedência de espaço), de forma integrada e global, conferindo ao Beneficiário um conjunto de vantagens e benefícios inerentes e próprios da inserção do espaço locado num Parque Logístico, parecem assumir um carácter preponderante em relação à cedência de utilização do Edifício.

73. No que toca aos serviços que retiram, em regra, o carácter preponderante à locação, como vimos supra, a manutenção do espaço cedido (Edifício) incumbe ao Beneficiário, nada sendo dito na minuta do Contrato quanto à gestão e supervisão do interior deste espaço, mas apenas do Parque Logístico no seu todo ou nas partes comuns, pelo que nos parece que a Requerente não exerce a gestão, manutenção e supervisão constantes no interior do espaço cedido (Edifício), mas sim nas partes comuns do Parque Logístico, de forma integrada.

74. Não obstante esse facto, os restantes serviços prestados no Parque Logístico, nomeadamente, a gestão do Parque Logístico como um todo, a manutenção, inspeção e fiscalização das várias instalações e componentes, os serviços de gestão de acessos ao Parque Logístico de trabalhadores, camiões, fornecedores e quaisquer outros visitantes, e os serviços de segurança global e vigilância à distância dos espaços comuns do Parque Logístico, denotam uma conduta bastante ativa por parte da Requerente.

75. Refira-se, aliás, que os serviços de gestão de acessos ao Parque Logístico de trabalhadores, camiões, fornecedores e quaisquer outros visitantes são suscetíveis de condicionar o acesso do Beneficiário, seus colaboradores, fornecedores e clientes ao espaço locado, o que pode colocar em causa um dos pressupostos de preenchimento obrigatório para que estejamos perante uma locação - o direito de ocupar este imóvel, dele excluindo as outras pessoas [(ii) do ponto 54. desta Informação].

76. Deste modo, parece-nos que numa operação como descrita, os serviços elencados nos pontos 2. a 32. do Anexo 4, para além de retirar o carácter de preponderância à locação na operação, põem em causa o carácter passivo da cedência de utilização de espaço, gerando valor acrescentado significativo.

77. O que determina que uma operação como a descrita não possa ser enquadrada na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, sendo que estará sujeita a IVA e dele não isenta nos termos da regra geral (artigo 4.º, n.º 1).

78. Efetivamente, a operação descrita não configura uma locação no sentido que lhe é dado pela jurisprudência comunitária, sendo antes de considerar como uma prestação complexa única que inclui a cedência de utilização de espaço, e cuja contraprestação, identificada como "Remuneração Mensal", corresponde "a uma prestação pecuniária

única e global".

79. Refira-se, contudo, que este enquadramento é fixado de forma condicional, já que apenas temos uma minuta do contrato e a descrição de uma das partes da prestação de serviços, e que esta apenas terá lugar finda a construção do Edifício (e do Parque Logístico), o que ainda não aconteceu.

III.iv - Direito à dedução do imposto suportado com a construção do Parque Logístico

80. Pretende a Requerente que lhe seja confirmado que pode deduzir imediatamente, para além do IVA suportado na atividade, o imposto suportado na construção do Parque Logístico e na aquisição de equipamentos a instalar no mesmo, não sendo necessário que a atividade esteja já a ser exercida.

81. O direito à dedução vem previsto nos artigos 19.º a 26.º do CIVA, 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).

82. 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.

83. 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 [16].

84. 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.

85. No entanto, as operações em análise não integram o conceito de locação, extrapolando-o, pelo que não beneficiam da isenção prevista na citada alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

86. Neste pressuposto, uma vez que a Requerente manifesta a intenção de desenvolver uma atividade sujeita a IVA e dele não isenta, pode exercer o direito à dedução do imposto que suporte relativamente a esta atividade, afetando bens e serviços que adquira à mesma, ainda que o início da sua exploração não tenha ocorrido.

87. Realizando operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, para apuramento do imposto dedutível deve cumprir o previsto no artigo 23.º do CIVA.

88. Considerando que as restantes atividades que a Requerente declara exercer incidem sobre o arrendamento e compra e venda de imóveis, o apuramento do imposto dedutível deve ser efetuado com recurso ao método da afetação real, em conformidade com as instruções administrativas previstas no Ofício-Circulado n.º 79713, de 18 de julho de 1989, com as necessárias adaptações.

89. Nas situações em que os sujeitos passivos manifestam a intenção objetiva de realizar operações que conferem direito à dedução, o que os coloca na posição de poder deduzir de imediato o imposto que vão suportando previamente ao início da exploração, sempre que, no futuro, venha a ser alterada a sua atividade e se essa alteração tiver implicações ao nível do direito à dedução, estão obrigados a proceder em conformidade com as regras que, conforme o caso, se mostrem aplicáveis.

IV - Conclusões:

90. Face ao exposto, concluímos que:

90.1.1. 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;

90.1.2. 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;

90.2.1. no caso, em contrapartida uma remuneração mensal única e global, a Requerente irá ceder a utilização de espaço em parque logístico, acompanhada de um conjunto integrado de serviços, constantes do ponto 2. a 32. do Anexo 4 do futuro "Contrato de []", nomeadamente, a gestão do Parque Logístico como um todo, a manutenção, inspeção e fiscalização das várias instalações e componentes, os serviços de gestão de acessos ao Parque Logístico de trabalhadores, camiões, fornecedores e quaisquer outros visitantes, e os serviços de segurança global e vigilância à distância dos espaços comuns do Parque Logístico, denotam uma conduta bastante ativa por parte da Requerente, gerando valor acrescentado significativo;

90.2.2. pese embora para além da cedência de espaço - Edifício, e dos correspondentes fornecimentos de água, luz, etc., que no caso assumirão pouca relevância, no interior do espaço locado (Edifício) parece-nos que a Requerente não exerce outros serviços, como sejam a manutenção, limpeza, conservação, supervisão, segurança / vigilância e gestão, mas sim nas partes comuns do Parque Logístico, de forma integrada, os restantes serviços prestados (para além da cedência de espaço), de forma integrada e global, conferem ao Beneficiário um conjunto de vantagens e benefícios inerentes e próprios da inserção do espaço locado num Parque Logístico, parecem assumir um carácter preponderante em relação à cedência de utilização do Edifício;

90.2.3. sendo que os serviços de gestão de acessos ao Parque Logístico de trabalhadores, camiões, fornecedores e quaisquer outros visitantes são suscetíveis de condicionar o acesso do Beneficiário, seus colaboradores, fornecedores e clientes ao espaço locado, o que pode colocar em causa um dos pressupostos de preenchimento obrigatório para que estejamos perante uma locação - o direito de ocupar este imóvel, dele excluindo as outras pessoas [(ii) do ponto 53. desta Informação];

90.2.4. assim, uma operação como descrita não poderá ser enquadrada na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, configurando, antes, uma prestação complexa única que inclui a cedência de utilização de espaço, e cuja contraprestação, identificada como "Remuneração Mensal", corresponde "a uma prestação pecuniária única e global", sujeita a IVA e dele não isenta nos termos da regra geral (artigo 4.º, n.º 1).

90.3. embora este enquadramento seja fixado de forma condicional, uma vez que a Requerente manifesta a intenção de desenvolver uma atividade sujeita a IVA e dele não isenta, pode exercer o direito à dedução do imposto que suporte relativamente a esta atividade, afetando bens e serviços que adquira à mesma, ainda que o início da sua exploração não tenha ocorrido, devendo proceder ao apuramento do imposto dedutível com recurso ao método da afetação real, em conformidade com as instruções administrativas previstas no Ofício-Circulado n.º 79713, de 18 de julho de 1989, com as necessárias adaptações;

90.4. Nas situações em que os sujeitos passivos manifestam a intenção objetiva de realizar operações que conferem direito à dedução, o que os coloca na posição de poder deduzir de imediato o imposto que vão suportando previamente ao início da exploração, sempre que, no futuro, venha a ser alterada a sua atividade e se essa alteração tiver implicações ao nível do direito à dedução, estão obrigados a proceder em conformidade com as regras que, conforme o caso, se mostrem aplicáveis.

[1] Cfr. Anexo I "Descrição dos Factos cuja qualificação jurídica tributária se pretende",

ponto 6.

[2] Ibidem, ponto 14.

[3] Cfr. Anexo III "Proposta de enquadramento tributário", parte "A. Questões colocadas"

[4] Cfr. Anexo III "Proposta de enquadramento tributário", parte "B. Proposta de enquadramento tributário", pontos 11. e 12.

[5] 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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[15] Cfr. Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul de 10/07/2014, proc. 07558/14

[16] Cfr. Ac. de 21/03/2000, procs. C-110/98 a C-147/98