

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 um conjunto integrado de serviços em parque logístico
- Processo: 26962, com despacho de 2024-10-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Descrição do pedido:
1. Começa por referir a Requerente que tem por objeto o investimento direto ou indireto em bens imobiliários, constituição, gestão, desenvolvimento e alienação de ativos, tendo celebrado em 00/00/2023, um Contrato-Promessa de compra e venda para a aquisição do prédio misto sito em [], inscrito na matriz predial urbana sob o artigo [] da União das freguesias de [], e na matriz predial rústica sob os artigos [] (Secção []) da referida União de freguesias.
 2. Menciona que após a aquisição dos referidos imóveis, serão efetuadas obras com vista à criação de um Centro de Logística, no qual, para além do direito de utilização de determinadas áreas de armazéns e instalações industriais (propriedade da Requerente), prestará um conjunto integrado de serviços aos futuros ocupantes, indissociáveis daquele direito de utilização, e que assenta na celebração de contratos inominados, do qual junta uma minuta, podendo haver apenas alterações de pormenor, mantendo-se o núcleo dos serviços prestados, que consta do Anexo 4 junto ao contrato.
 3. Concretiza a Requerente que irá proporcionar aos futuros utilizadores um Espaço devidamente apetrechado com o equipamento necessário à prossecução da sua atividade, no qual aqueles poderão desenvolver a sua atividade económica, bem como um conjunto de serviços inerentes à exploração, gestão e funcionamento dos referidos Espaços e aptos a assegurar as necessidades funcionais dos futuros utilizadores.
 4. Assim, para além de disponibilizar o acesso a um espaço, presta ainda os seguintes serviços inerentes a esta utilização e exploração, constantes do Anexo 4 do Contrato:
 - «a) Gestão das áreas comuns e Gestão Patrimonial do Parque Logístico;
 - b) Coordenação da segurança e saúde dos fornecedores;
 - c) Manutenção das áreas comuns e equipamentos comuns do Parque Logístico, incluindo jardinagem e arranjos exteriores;
 - d) Manutenção das instalações fotovoltaicas (no que respeita às instalações da Requerente);
 - e) Manutenção do portão de acesso ao Parque Logístico, do muro perimetral, da marcação dos espaços exteriores, da instalação de canalização dos espaços comuns e da instalação de esgotos dos espaços comuns
 - f) Manutenção das áreas comuns e equipamentos comuns do Parque Logístico: jardinagem, serviços de limpeza, fornecimento de utilidades, desinfestação, controlo de pragas, controlo de roedores;
 - g) Fornecimento de eletricidade aos espaços comuns do Parque Logístico; Fornecimento de água aos espaços comuns do Parque Logístico;
 - h) Abastecimento de água às zonas comuns do Parque Logístico;
 - i) Manutenção e inspeção da instalação de segurança contra incêndios do sistema de bombagem instalado nas áreas comuns do Parque Logístico;
 - j) Manutenção e inspeção da instalação de segurança contra incêndios do reservatório de água instalado nas áreas comuns do Parque Logístico;
 - k) Monitorização da legionella do reservatório de água da instalação de segurança

contra incêndios (relativamente ao reservatório instalado nas zonas comuns do Parque Logístico)

- l) Manutenção e inspeção da instalação de segurança contra incêndios das mangueiras exteriores e das saídas de fumo instaladas no telhado;
- m) Segurança geral remota e vigilância remota das áreas comuns do Parque Logístico;
- n) Gestão do acesso ao Parque Logístico de trabalhadores, camiões, fornecedores e quaisquer outros visitantes, de acordo com a regulamentação em vigor;
- o) Avaliação e fornecimento de seguros de danos materiais para o Parque Logístico;
- p) Gestão e acompanhamento do seguro de danos materiais do Parque Logístico;
- q) Contratação dos seguros;
- r) Limpeza do telhado da Instalação, duas vezes por ano;
- s) Manutenção e inspeção do telhado da Instalação, duas vezes por ano;
- t) Verificação obrigatória das instalações eléctricas e de incêndio da Instalação de acordo com a legislação em vigor;
- u) Verificação obrigatória da instalação eléctrica de alta tensão do Edifício, de acordo com a legislação em vigor, nas áreas comuns;
- v) Inspeção obrigatória da instalação de segurança contra incêndios do Edifício de acordo com a lei em vigor nas áreas comuns;
- w) Pagamento do Imposto Municipal sobre Imóveis;
- x) Pagamento e gestão dos direitos de passagem;
- y) Pagamento e gestão de outras taxas, tais como, ligação de esgotos e ligação de água.» [1]

5. Acrescenta a Requerente que irá prestar os serviços supra indicados, «bem como quaisquer serviços conexos com estes, por forma a manter a operacionalidade dos serviços, equipamentos e demais sistemas imprescindíveis ao bom funcionamento do Parque Logístico e dos Espaços ocupados pelas Contrapartes no âmbito da respetiva atividade comercial» [2], podendo recorrer a empresas externas especializadas e fornecedores de materiais e equipamentos específicos.

6. Diz ainda a Requerente que pelo conjunto de serviços contratados irá auferir uma remuneração mensal global, faturada nos termos do artigo 36.º do Código do IVA (CIVA), sendo contabilizada como uma só.

7. Pretende, assim, que lhe seja confirmado que «o Contrato (...) deve ser qualificado como contrato de prestação de serviços, configurando, portanto, operações económicas onerosas praticadas por um sujeito passivo (a Requerente) no âmbito da sua atividade, sujeitas e não isentas de IVA, nos termos das disposições combinadas da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e do n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA, sendo tributadas à taxa normal de IVA de 23%, a qual incidirá sobre a remuneração mensal global devida à Requerente pelo conjunto de serviços prestados e que será objeto de faturação, nos termos da lei, ao abrigo do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º e do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IVA, respetivamente, conferindo à Requerente o direito à dedução, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA.» [3]

8. Com o pedido, a Requerente juntou a minuta de um contrato denominado "[]", e dos respetivos Anexos ("Shedule") em língua inglesa (com exceção do Anexo 6), sendo que, após solicitação, foi junta a tradução livre para língua portuguesa.

II - Enquadramento em sede de IVA

II.i. Considerações prévias

9. 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 desde 00/00/2024, que se encontra registado pela atividade (única) de «Compra e venda de bens imobiliários» - CAE 68100, praticando apenas operações que conferem direito à dedução.

10. Ora, no caso em apreço, para além de outros serviços, a Requerente irá desenvolver a atividade de cedência de utilização de espaço, pelo que, aquando do

início da mesma, deverá proceder à entrega da Declaração de Alterações, nos termos do artigo 32.º do CIVA, acrescentando a atividade de «Arrendamento de bens imobiliários» - CAE 68200

11. Por outro lado, considerando que tanto o arrendamento de bens imobiliários, como a sua compra e venda, pressupõem a realização de operações em regra isentas nos termos das alíneas 29) e 30) do artigo 9.º do CIVA, não se afigura correto o enquadramento da Requerente, dado que indica realizar apenas operações sujeitas a imposto e dele não isentas que conferem o direito a dedução.

12. Deste modo, deverá proceder à entrega de Declaração de Alterações nos termos do artigo 32.º do CIVA, indicando que também pratica operações que não conferem direito à dedução, passando a ser um sujeito passivo misto.

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

II.ii. - Análise do documento junto

14. Conforme já referimos, com o Pedido, a Requerente juntou a minuta de um contrato denominado "Contrato []" (tradução), com [] anexos (dos quais apenas os Anexos [] se encontram preenchidos), no qual se presume que a Requerente assumirá a qualidade de "Prestador", o utilizador do espaço a qualidade de "Beneficiário", sendo de realçar os aspetos a seguir identificados.

15. Começa por decorrer dos Considerandos (Recitais) I. a III. do futuro Contrato que o Prestador é proprietário de um prédio urbano, no qual se encontra a desenvolver um Parque Logístico, também designado no Contrato por "Empreendimento", destinado a espaços de armazém, escritórios e zonas auxiliares (cargas, descargas e estacionamento).

16. Resulta ainda dos Considerandos que:

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

(A) armazém: [] m².

(B) 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 beneficiários do mesmo um conjunto integrado de serviços que inclui, para além da utilização de uma parte das instalações e das áreas comuns do imóvel a prestação de um conjunto de serviços no interior do Parque Logístico que são indissociáveis e intrinsecamente ligados a essa utilização e que incluem, entre outros, a gestão de instalações e equipamentos, assistência técnica, limpeza, segurança e outros serviços, todos melhor detalhados no Anexo 4 (Lista de Serviços) (os "Serviços"), que visam assegurar as necessidades empresariais de cada beneficiário (incluindo o Beneficiário). (...)

X. As Partes reconhecem que as especificidades da exploração, gestão, funcionamento e da utilização do Edifício para o fim a que se destina (tal como definido na Cláusula 3.1) no contexto do Parque Logístico, que se reflectem 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 disponibilização do Edifício ao Beneficiário, mas não a cobertura do Edifício cuja utilização está reservada ao Prestador) não é compatível com o quadro jurídico aplicável aos contratos de arrendamento, pelo que só pode ser concretizado 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 negócio que o presente Acordo

se qualifique como uma oferta integrada de serviços, estando assim sujeito a IVA nos termos da legislação portuguesa aplicável.»

17. 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.

18. Deste Anexo 4 constam os serviços:

«1. Utilização do Edifício pelo Beneficiário, que está atualmente a ser desenvolvido pelo Prestador de acordo com os termos e condições estipulados no presente Acordo;

2. Gestão do património do Parque Logístico;

3. Entidade de conservação /Comunidade de gestão de proprietários e participação em reuniões quando aplicadas;

4. Coordenação da saúde e da segurança dos fornecedores;

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

6. Segurança geral à distância e vigilância à distância dos espaços comuns do Parque Logístico;

7. Manutenção de instalações fotovoltaicas;

8. Manutenção dos espaços comuns: jardinagem, serviços de limpeza, fornecimento de serviços de utilidade pública, 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 marca dos espaços exteriores do Parque Logístico;

12. Manutenção da instalação de canalização do Parque Logístico nos espaços comuns;

13. Manutenção da instalação de esgotos do Parque Logístico nas zonas comuns;

14. Alimentação elétrica do Parque Logístico;

15. Abastecimento de água do Parque Logístico;

16. Manutenção da instalação de segurança contra incêndios e inspeções do sistema de bombagem;

17. Manutenção da instalação de segurança contra incêndios e inspeções do reservatório de água;

18. Instalação de segurança contra incêndios monotorização da legionela no reservatório de água;

19. Manutenção da instalação de segurança contra incêndios e inspeções das mangueiras externas;

20. Manutenção da instalação de segurança contra incêndios e inspeções da instalação de saídas de fumo no telhado;

21. Avaliação e fornecimento de seguros de danos materiais;

22. Gestão de seguro de danos materiais e acompanhamento do parque logístico;

23. Contratação de outros seguros enumerados na cláusula 15;

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 nas áreas comuns;

27. Inspeção legal obrigatória da instalação elétrica de alta tensão do Edifício de acordo com a lei portuguesa 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 vida 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.»

19. 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 (Cláusula 4.1).

20. De acordo com a Cláusula 3.1, o Edifício está licenciado para armazém, nomeadamente para espaços logísticos e de escritórios, pretendendo o Beneficiário utilizá-lo 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 a desenvolver no Edifício e a quaisquer instalações técnicas ou equipamentos aí mantidos que lhe pertençam, incluindo no que respeita ao armazenamento refrigerado, suportando todas as taxas e custos inerentes (...)» (Cláusula 3.5).

21. O Beneficiário é ainda responsável pela utilização dada pelos seus empregados, clientes, agentes, assistentes, servidores, fornecedores e visitantes do Edifício e de quaisquer áreas comuns do Parque Logístico cuja utilização seja permitida ao abrigo do futuro Contrato, em particular por assegurar o cumprimento, a todo o tempo, de quaisquer regras aplicáveis ao imóvel que lhe sejam periodicamente comunicadas, nomeadamente do Regulamento Interno, tendo conhecimento que a Requerente pretende submeter o Parque Logístico ao regime de condomínio, cujos custos ficarão a cargo desta (Cláusulas 3.4 e 1.6).

22. A contrapartida encontra-se prevista na Cláusula 5., corresponderá a uma contrapartida global e única pela prestação dos 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 abaixo, o Prestador fornecer ao Beneficiário a Contribuição FOW (conforme definido na Cláusula 7.6 abaixo), a Remuneração Mensal corresponderá a [] EUR» (Cláusula 5.2)

23. Há lugar a um desconto na remuneração nos primeiros [] meses de Contrato, sendo objeto de atualização ordinária a 1 de [] de cada ano de acordo com o Índice de Preços ao Consumidor, publicado pelo INE (Cláusulas 5.4 e 5.5).

24. De harmonia com a Cláusula 5.6, a remuneração mensal poderá ainda estar sujeita a uma atualização extraordinária, com efeitos a 01 de [] de cada ano, «com base na flutuação do preço dos custos suportados pelo Prestador com a prestação dos Serviços, desde que o delta exceda []% desses custos suportados pelo Prestador.»

25. 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, em 00/00/2024, será concedido ao Beneficiário o acesso antecipado ao Edifício para efeitos da execução de obras de adaptação no Edifício ("Obras de Adaptação").

26. As obras 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 7.10).

27. Preconiza a Cláusula 7.6 que a «Operadora concede ao Beneficiário o direito de solicitar por escrito que a Operadora contribua para parte dos custos dos trabalhos de adaptação aprovados (Fit Out Works - "Contribuição FOW"), até ao montante máximo de [] euros (ou seja, [] euros por m² do Edifício)», 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.

28. De harmonia com a Cláusula 7.12, 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.

29. 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 (Cláusulas 9.1, 9.3 e 9.4). 30. 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 do telhado.

31. 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).

32. Findo o contrato, o Beneficiário deve repor 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 13.6).

33. 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 um seguro de responsabilidade civil adequado, num montante não inferior a [] euros, 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),

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

35. 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).

II.iii. - Enquadramento da operação em apreço

36. 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 []" (transcritos no ponto 18. 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, conferindo, assim, direito à dedução (nomeadamente no que se refere às obras de construção), nos termos do artigo 20.º, n.º 1, alínea a) do mesmo código.

37. 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.

38. 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),

39. 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 caráter de habitualidade, exerçam atividades de prestação de

serviços.

40. 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.

41. 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)].

42. 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.»

43. 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.

44. 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 [4].

45. Aliás, 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 [5].

46. 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 [6].

47. 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 [7].

48. 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 [8] 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).»

49. 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 [9];
- » 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 [10];
- » 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 [11];
- » 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 [12];
- » as prestações de serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção constantes retiram, em regra, o carácter preponderante à locação [13], e podem, até, descaracterizar a operação como locação por falta de verificação de um dos pressupostos essenciais.

50. 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 []", e que se encontram transcritos no ponto 18. desta Informação,

51. 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 "Obras de Adaptação", podendo solicitar uma contribuição da Requerente («Fit Out Works - "Contribuição FOW"»), o que terá reflexo no valor da remuneração mensal.

52. 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.

53. 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.

54. 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 do telhado.

55. 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.

56. 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.

57. 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 18. desta Informação, nomeadamente serviços de: gestão do Parque Logístico; relativos a entidade de conservação e gestão de condomínio; gestão de acessos ao Parque Logístico de trabalhadores, camiões, fornecedores e quaisquer outros visitantes; segurança geral 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 inspeção do sistema de bombagem da instalação de segurança contra incêndios, do reservatório de água, monitorização da legionella no reservatório de água, da instalação de segurança contra incêndios; avaliação e fornecimento de seguros de danos materiais; gestão do seguro de danos materiais e acompanhamento 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.

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

59. Ora, tendo presente o referido no ponto 13. 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 «Fit Out Works - "Contribuição FOW"», 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,

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

61. E 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 []%,

62. 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.

63. 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.

64. 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 geral e vigilância à distância dos espaços comuns do Parque Logístico, denotam uma conduta bastante ativa por parte da Requerente.

65. 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 46. desta Informação].

66. 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.

67. 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).

68. 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 contrapartida global e única pela prestação dos Serviços" (Cláusula 5.1).

69. 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.

70. Pretende ainda a Requerente que lhe seja confirmado que esta operação confere direito à dedução, nomeadamente no que se refere às obras de construção que irá começar a breve trecho, nos termos do artigo 20.º, n.º 1, alínea a) do mesmo código.

71. Ora, 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).

72. 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.

73. Resultando 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 [14].

74. Ora, sendo certo que, 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, como vimos supra, as operações em análise parecem não integrarem o conceito de locação, extrapolando-o, pelo que não beneficiam da isenção prevista na citada alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

75. 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.

76. Dado que realiza simultaneamente 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.

77. Considerando que as restantes atividades que a Requerente declara exercer e vir a exercer incidem sobre a compra e venda de imóveis e o arrendamento, 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.

78. 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.

III - Conclusões:

79. Face ao exposto, concluímos que:

79.1.1. 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;

79.1.2. 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;

79.2.1. no caso, em contrapartida uma remuneração mensal global e única, 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 []", 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;

79.2.2. 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;

79.2.3. 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 46. desta Informação];

79.2.4. 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 contrapartida global e única pela prestação dos Serviços", sujeita a IVA e dele não isenta nos termos da regra geral (artigo 4.º, n.º 1);

79.3. 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;

79.4. 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 12.

[2] Ibidem, ponto 13.

[3] Cfr. Anexo III "Proposta de qualificação do Contrato para efeitos de IVA e respetivo enquadramento tributário", ponto 37.

[4] 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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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