

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.4º - Conceito de prestação de serviços .
- Assunto: Cedência de utilização de instalações destinadas a apoio social de idosos com alojamento, devidamente equipadas e licenciadas, sem prestações de serviços associadas
- Processo: 27267, com despacho de 2025-01-24, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Descrição do pedido:
1. Refere a Requerente que exerce a atividade de Apoio Social para pessoas idosas, com alojamento, CAE 87301, devidamente legalizada e autorizada pela Segurança Social, sendo que existe a possibilidade de ceder as instalações onde exerce essa atividade a uma entidade que nelas vai exercer a mesma atividade.
 2. Acrescenta que serão cedidas as instalações completas, incluindo a totalidade dos edifícios, móveis e equipamentos (camas, equipamentos das áreas comuns, equipamentos da cozinha, sistemas de aquecimento), que compõem os ativos fixos da empresa, mas não estão incluídos «quaisquer outros tipos de serviços associados, sejam eles administrativos, manutenção interior ou exterior, fornecimentos de água, eletricidade, internet, comunicações, limpeza, vigilância».
 3. Menciona a Requerente que será uma locação passiva, e pretende saber se este "aluguer" pode ser enquadrado na isenção prevista no artigo 9.º, alínea 29) do Código do IVA (CIVA).
- II - Enquadramento em sede de IVA
4. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), a Requerente assume a natureza jurídica de [], é um sujeito passivo que está registado como praticando apenas operações isentas nos termos do artigo 9.º do CIVA desde 00/00/2021, estando registada pela atividade (única) de «Atividades de apoio social para pessoas idosas, com alojamento» - CAE 87301.
 5. Decorre do Sistema do Imposto Municipal sobre Imóveis que a Requerente é proprietária, entre outros, do prédio urbano sito [], inscrito na matriz sob o artigo [], da freguesia de [], concelho de [] ([]), cuja afetação serviços.
 6. Cumpre ainda chamar a atenção para o facto de o entendimento veiculado na presente Informação Vinculativa assentar exclusivamente na descrição das operações efetuada pela Requerente, visto que não foi junto qualquer contrato ou outro elemento de suporte (que provavelmente ainda não existirá), pelo que qualquer alteração à descrição efetuada poderá implicar que o entendimento aqui propugnado não seja aplicável.
 7. No caso em apreço, cumpre aferir o enquadramento em sede de IVA de uma futura cedência de utilização de instalações completas, incluindo a totalidade dos edifícios, móveis e equipamentos, destinadas a apoio social de idosos com alojamento, sem quaisquer prestações de serviços associadas, que se pressupõe, para efeitos do enquadramento propugnado, ter como contrapartida uma única remuneração, face à descrição efetuada e à referência a "aluguer" (no singular).
 8. Ora, começa por resultar do artigo 1.º, n.º 1, alínea a) do CIVA que estão sujeitas a imposto as prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, considerando-se como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições

intracomunitárias e importações de bens (artigo 4.º, n.º 1),

9. Já de acordo com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do mesmo código, são sujeitos passivos de imposto, entre outros, as pessoas coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de prestação de serviços.

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

11. Cumprindo aferir se a mesma beneficia de alguma isenção, mais concretamente da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, sendo condição necessária tratar-se de uma locação, e, se eventualmente se trata de uma cedência de exploração de estabelecimento, excluída desta isenção nos termos da subalínea c) desta alínea 29).

12. Assim, em termos de legislação nacional, determina o artigo 1022.º do Código Civil (CC) que «Locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição», assumindo a denominação de arrendamento a locação que tem por objeto coisas imóveis (artigo 1023.º deste código), podendo o arrendamento ser para fins habitacionais ou não habitacionais, sendo que, se nada for estipulado, o local arrendado deve ser gozado no âmbito das suas aptidões em conformidade com a licença de utilização (artigo 1067.º do mesmo código).

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

14. Ora, prescreve a alínea 29) do artigo 9.º 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)].

15. 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.»

16. Todavia, não consta desta Diretiva IVA, nem, tão pouco, do seu Regulamento de Execução, o que se entende por locação, não tendo também sido conferida competência aos Estados-membros para fixar esse conceito em conformidade com os seus ordenamentos jurídicos, o que significa que temos que recorrer à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) nesta matéria.

17. Antes, porém, cumpre notar que é jurisprudência constante deste Tribunal que as isenções previstas no artigo 135.º da Diretiva IVA, para além de consubstanciarem

derrogações ao princípio geral de tributação das prestações de serviços efetuadas a título oneroso por sujeitos passivos, constituem conceitos autónomos de direito da União Europeia, pelo que devem ser objeto de interpretação estrita, não podendo, contudo, aquelas isenções serem interpretadas de forma a que fiquem privadas dos seus efeitos [1].

18. 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 [2].

19. Ora, grosso modo, considera o TJUE que estamos perante uma locação de bens imóveis quando se verificam os seguintes pressupostos essenciais: (i) o proprietário do imóvel cede a uma pessoa (locatário), (ii) o direito de ocupar este imóvel, dele excluindo as outras pessoas, (iii) por um determinado prazo, (iv) em contrapartida de uma renda [3].

20. A locação deve, assim, traduzir-se na colocação passiva do imóvel à disposição do locatário, estando ligada ao decurso do tempo e não gerando qualquer valor acrescentado significativo, não sendo acompanhada de quaisquer prestações de serviços que retirem à locação o carácter de preponderância na operação em causa [4].

21. Como bem sintetiza o TJUE no recente Acórdão de 28/02/2019, proc. C-278/18, que teve lugar no âmbito de um pedido de decisão prejudicial efetuado pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA), relativamente ao enquadramento de IVA de um contrato de cedência da exploração agrícola de prédios rústicos constituídos por vinhas:

«19. O Tribunal de Justiça também precisou que a isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva [5] se explica pelo facto de a locação de bens imóveis, embora sendo uma atividade económica, constituir habitualmente uma atividade relativamente passiva, que não gera um valor acrescentado significativo. Tal atividade deve assim distinguir-se de outras atividades que têm quer a natureza de negócios industriais e comerciais, como as abrangidas pelas exceções referidas nos n.os 1 a 4 desta disposição, quer um objeto que se caracteriza melhor pela realização de uma prestação do que pela simples colocação à disposição de um bem, como o direito de utilizar um campo de golfe, o direito de atravessar uma ponte mediante o pagamento de uma portagem ou ainda o direito de instalar máquinas de venda automática de tabaco num estabelecimento comercial (v., neste sentido, Acórdãos de 4 de outubro de 2001, «Goed Wonen», C 326/99, EU:C:2001:506, n.os 52 e 53, e de 18 de novembro de 2004, Temco Europe, C 284/03, EU:C:2004:730, n.º 20).

20. Daqui resulta que a natureza passiva da locação de um bem imóvel, que justifica a isenção do IVA de tais operações ao abrigo do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva, se prende com a natureza da própria operação e não com a forma como o locatário utiliza o bem em causa.

21. Assim, conforme o Tribunal de Justiça já declarou, não pode beneficiar desta isenção uma atividade que implique não apenas a colocação à disposição passiva um bem imóvel mas também um certo número de atividades comerciais, como a supervisão, a gestão e a manutenção constante por parte do proprietário, bem como a colocação à disposição de outras instalações, de modo que, não se verificando circunstâncias absolutamente especiais, a locação deste bem não pode constituir a prestação preponderante (v., neste sentido, Acórdão de 18 de janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark, C 150/99, EU:C:2001:34, n.º 26).

22. Em contrapartida, o facto de o locatário de um bem imóvel o explorar, utilizando o para fins comerciais, em conformidade com os termos do contrato de locação, não é suscetível de, por si só, excluir o proprietário desse bem do benefício da isenção do IVA prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 15 de novembro de 2012, Leichenich, C 532/11, EU:C:2012:720, n.º 29).»

22. Por apego à jurisprudência do TJUE, considera a AT que:

» a colocação passiva do imóvel à disposição do cliente deve estar ligada ao mero decurso do tempo e não deve gerar valor acrescentado significativo [6];

» a isenção da locação do imóvel não é afastada no caso de a mesma ser precedida de

obras de construção com vista à adaptação às necessidades da arrendatária (construção "feita à medida"), e que antecedem a locação; estas consubstanciam, quanto muito, prestações acessórias em relação à operação principal (locação), dado que não constituem para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar do serviço principal do prestador em melhores condições, pelo que têm o mesmo tratamento fiscal que a prestação principal [7];

» a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa está excluída da isenção [1ª parte da subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA]; porém, se aqueles não puderem ser dissociados da cedência dos referidos bens imóveis, antes fazendo parte integrante da mesma, considera-se que estamos perante uma prestação única na qual a colocação à disposição dos bens imóveis é a prestação principal, beneficiando de isenção de imposto [8];

» a colocação passiva do imóvel à disposição do cliente deve ser a operação preponderante em relação às prestações de serviços que lhe estão associadas e que dela não podem ser dissociadas; se puderem ser dissociadas, o tratamento fiscal é efetuado autonomamente [9];

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

23. Ora, no caso, da descrição efetuada pela Requerente resulta que estará em causa a cedência das instalações devidamente equipadas e mobiladas (camas, equipamentos das áreas comuns, equipamentos da cozinha, sistemas de aquecimento) para o exercício da atividade de apoio social de idosos com alojamento, sem quaisquer outras prestações de serviços associadas (por exemplo, serviços administrativos, manutenção interior ou exterior, fornecimentos de água, eletricidade, internet, comunicações, limpeza, vigilância), em contrapartida de uma remuneração única (conforme referimos no ponto 7. desta Informação).

24. Ou seja, estaremos perante a cedência de instalações totalmente mobiladas, equipadas e apetrechadas para o exercício de uma atividade (apoio social para idosos), que presumimos devidamente licenciadas pelas entidades competentes para o exercício dessa mesma atividade, dado que esta já era exercida nessas instalações, sem outros serviços associados, em contrapartida de uma remuneração mensal ("aluguer").

25. Ora, sem prejuízo de outras autorizações ou licenças que o cessionário tenha que cumprir, face ao descrito no Pedido, estaremos perante a cedência de instalações devidamente licenciadas e equipadas para o exercício da mesma atividade, nas quais o cessionário irá continuar a exercer a mesma atividade, e não perante uma mera cedência de instalações com móveis e equipamentos,

26. O que nos aproxima da figura da locação de bens imóveis de que resulta a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial, excluída de isenção, nos termos da 2.ª parte da subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

27. E tal assim é ainda que não sejam prestados outros serviços (serviços administrativos, manutenção interior ou exterior, fornecimentos de água, eletricidade, internet, comunicações, limpeza, vigilância), nomeadamente os serviços que retiram, em regra, o carácter preponderante à locação - supervisão, de gestão e/ou de manutenção constantes.

28. Efetivamente, atendendo à descrição efetuada, estaremos perante a cedência da exploração de instalações devidamente equipadas e licenciadas para o exercício de uma atividade que nelas já era exercida, ou seja, estamos perante a cedência de exploração de um estabelecimento.

29. E, ainda que, face à inexistência de contrato que titule a operação, possamos afirmar, sem margem para dúvidas, que a mesma consubstancia uma locação de bens imóveis de que resulta a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial;

30. Face à descrição efetuada, dúvidas não subsistem que não estaremos perante uma mera cedência de utilização de espaço com equipamentos, tanto mais que dela resultará um valor acrescentado bastante significativo.

31. Assim, a operação, tal como é descrita, consubstanciada na cedência da exploração de instalações devidamente equipadas e licenciadas para o exercício de uma atividade que nelas já era exercida (apoio social de idosos com alojamento), não configura uma colocação passiva de instalações equipadas e mobiladas para o exercício da atividade, por um tempo determinado, gerando um valor acrescentado bastante significativo, não beneficiando, assim, da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, nem de qualquer outra, pelo que sobre a remuneração única a auferir pela Requerente deverá incidir IVA à taxa normal [artigos 4.º, n.º 1 e 18.º, n.º 1, al. c)].

III - Conclusões:

32. Face ao exposto, concluímos que:

32.1. 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;

32.2. 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;

32.3. uma operação como a descrita, consubstanciada na cedência da exploração de instalações devidamente equipadas e licenciadas para o exercício de uma atividade que nelas já era exercida (apoio social de idosos com alojamento), não configura uma colocação passiva de instalações equipadas e mobiladas para o exercício da atividade, por um tempo determinado, gerando um valor acrescentado bastante significativo, não beneficiando, assim, da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, nem de qualquer outra, pelo que sobre a remuneração única a auferir pela Requerente deverá incidir IVA à taxa normal [artigos 4.º, n.º 1 e 18.º, n.º 1, al. c)]

[1] Cfr., a título exemplificativo, o Acórdão (Ac.) de 12/09/2000, proc. C-358/97, ns. 52 e 55, e o Ac. de 18/11/2004, proc. C-284/03, n.º 16

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

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

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

[5] Corresponde, grosso modo, ao supra transcrito artigo 135.º, ns. 1, alínea l) e 2 da Diretiva IVA

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

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

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

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

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