

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.16º - Valor tributável nas operações internas .
- Assunto: Cedência de obras de Fit-out
- Processo: 27913, com despacho de 2025-05-26, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Descrição do pedido:
1. Começa por referir a Requerente que tem por objeto social a prestação de serviços de engenharia e consultoria na área de software de gestão de relacionamento com o cliente, e a prestação de serviços, consultadoria e formação nas áreas das tecnologias da informação e das telecomunicações.
 2. Celebrou um Contrato-Promessa de Arrendamento para fins não habitacionais com a empresa [] (doravante X), através qual prometeu tomar de arrendamento todo o prédio urbano sito na [], inscrito na matriz predial urbana sob o artigo [], da freguesia de [], ficando a X obrigada a realizar obras de reabilitação, cabendo à Requerente a realização das obras de adaptação (designadas por obras de "fit-out"), arranjo e equipamento das instalações em todos os pisos.
 3. Acrescenta a Requerente que posteriormente acordou com a X a resolução do mencionado Contrato-Promessa de Arrendamento «sob a condição essencial de, em simultâneo, as partes procederem à celebração de um contrato de prestação de serviços nos termos do qual a X irá prestar, mediante contraprestação pecuniária acordada, um conjunto integrado e indissociável de serviços à Requerente, os quais incluem, não apenas a disponibilização de determinados espaços para sua utilização exclusiva (Pisos -1, 1, 2 e 3 e [] lugares de estacionamento) e de espaços, como sejam o do Piso 0, para utilização partilhada com outros utilizadores, como também um conjunto de serviços conexos, nomeadamente serviços de gestão, administração, organização, conservação e fiscalização do funcionamento do Prédio.» [1]
 4. Nos termos deste Acordo, a Requerente acordou com a X a transferência, para esta, dos trabalhos de fit-out por si realizados, sendo uma parte relativa aos pisos 4 e 5, que serão transmitidos gratuitamente, e a outra parte referente ao piso 0 (que será partilhado com outros utilizadores), que será sujeita ao pagamento de [] a título de compensação, assim dividida:
«(i) o valor incorrido pela Requerente com a execução das obras do Piso 0, o qual integra um valor de [] em serviços de construção civil - cfr. cópia das faturas que aqui se juntam e dão por integralmente reproduzidas como Documento 1; e
(ii) e um valor remanescente incorrido pela Requerente, designadamente a título de serviços de project management.» [2]
 5. Concretiza a Requerente que o repasse proporcional das despesas incorridas com o piso 0 é justificado pelo facto de, nos termos do novo Contrato de Prestação de Serviços, o mesmo vir a ter uma utilização partilhada com outros utilizadores; já quanto às benfeitorias relativas aos pisos 4 e 5, a falta de estipulação de valor compensatório decorre do facto de estes pisos deixarem de lhe ser disponibilizados, e de beneficiar de uma redução no valor da contraprestação a pagar pela prestação de serviços efetuada pela X.
 6. No que tange à compensação das obras de fit-out no piso 0, grosso modo, defende a Requerente que é entendimento dos Serviços do IVA (por ex. PIV 14989) que apenas há tributação quando há uma contraprestação que se assuma como a remuneração de um serviço que haja sido prestado e esta contraprestação deverá integrar-se numa

relação jurídica da qual resultem prestações recíprocas, sendo que as indemnizações propriamente ditas, ou seja, as que visam a reparação de perdas, danos ou prejuízos, e que se destinam a penalizar o incumprimento de uma obrigação ou, a título geral, uma lesão de qualquer interesse, não deverem ser objeto de tributação, devendo o IVA apenas incidir sobre operações que são remuneradas através de uma contrapartida e não sobre as meras compensações ressarcitórias ou as cláusulas penais.

7. Desta forma, questiona a Requerente se «será adequado considerar que o valor da compensação respeita (...) a redébitos parciais referentes às despesas incorridas com serviços de construção civil (na proporção atinente ao Piso 0), no montante de [...] (...) e (...) a redébitos parciais referentes às despesas incorridas com serviços de project management sujeitos a IVA?» [3]

8. No que concerne às benfeitorias realizadas nos pisos 4 e 5, transferidas gratuitamente para a X, argui a Requerente que o IVA incorrido com estes trabalhos confere integral direito à dedução, por os mesmos se revelarem afetos à atividade tributada por si exercida, questionando se esta reversão (a título gratuito) pode configurar uma operação equiparada a uma transmissão onerosa de bens, nos termos da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do Código do IVA (CIVA), ou se existe a obrigação de regularização anual do IVA ao abrigo do artigo 26.º, n.º 1, por consubstanciar uma "não utilização em fins da empresa" dessas benfeitorias.

9. Pretende, assim, a Requerente que lhe seja esclarecido:

«(i) Qual a natureza da compensação a ser paga pela X, a qual tem subjacente um valor pecuniário calculado com referência às despesas incorridas pela ora REQUERENTE, em matéria de fit-out, de um Piso, no caso o Piso 0, o qual deixará de ser exclusivamente utilizado por esta ao abrigo do novo contrato de prestação de serviços celebrado pela X. Designadamente:

Trata-se de uma compensação que visa sancionar a lesão de qualquer interesse, sem carácter remuneratório e, como tal, são é sujeita a IVA? Ou

Trata-se de uma compensação por despesas incorridas em nome próprio (da REQUERENTE), mas por conta de terceiros (da X), aplicando-se a disciplina prevista no n.º 4 do artigo 4.º do Código do IVA, com as consequências aplicáveis em matéria de inversão do sujeito passivo no que em concreto concerne às despesas de serviços de construção civil?

(ii) Quais as implicações decorrentes da transferência gratuita de benfeitorias em bens imóveis respeitantes aos Pisos 4 e 5 quando, no caso em apreço, a ausência de estipulação de um valor compensatório prende-se com o facto de estes Pisos deixarem de ser disponibilizados à Requerente (nos termos anteriormente previstos pelo revogado contrato promessa de arrendamento) e esta, por outro lado, vir a beneficiar de uma redução no valor da contraprestação paga à X pela prestação global de serviços nos termos acima referidos, a qual teve em linha de conta o valor da referidas benfeitorias.» [4]

10. Com o Pedido, a Requerente juntou como Documento n.º 1 cópia das faturas relativas às obras de fit-out, e, após solicitação (e insistência) foram juntos três documentos: o Contrato-Promessa de Arrendamento para Fins Não Habitacionais, celebrado em 00/00/2021, o Acordo de Revogação de Contrato-Promessa de Arrendamento para Fins Não Habitacionais e o Contrato de Prestação de Serviços, ambos celebrados em 00/00/2023.

II - Enquadramento em sede de IVA

11. 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 mensal desde 00/00/2020, que se encontra registada pela atividade principal de «Atividades de consultoria em informática» - CAE 62201, e pela atividade secundária de «Atividades de programação informática» - CAE 62100, sendo um sujeito passivo que apenas pratica operações que conferem direito à dedução.

II.i - Análise dos documentos juntos

12. Conforme já referimos, ao pedido foram juntos (em simultâneo ou após solicitação) cópia de várias faturas relativas às obras de fit-out (Documento n.º 1), Contrato-Promessa de Arrendamento para Fins Não Habitacionais, celebrado em 00/00/2021, Acordo de Revogação de Contrato-Promessa de Arrendamento para Fins Não Habitacionais e Contrato de Prestação de Serviços, ambos celebrados em 00/00/2023, dos quais daremos conta dos seus elementos mais relevantes para a questão em apreço.

13. Assim, começando pelo Documento n.º 1, temos 9 faturas, emitidas por [], Nif. [] (doravante Y), em 2022 e 2023, que tem como destinatário a Requerente e descritivo "Pinturas" ou "Trabalhos de construção /remodelação", remetendo para outros documentos ("propostas" ou "autos de medição"), emitidas com inversão do sujeito passivo (autoliquidação).

14. Já do Contrato-Promessa de Arrendamento para Fins Não Habitacionais, celebrado em 00/00/2021 entre a Requerente, na qualidade de Promitente Arrendatária, e a X, Nif. [], na qualidade de Promitente Senhoria, resulta que o mesmo tem por objeto a totalidade do imóvel já referido no ponto 2. desta Informação [Considerandos (A) e (F)].

15. De acordo com a Cláusula 4.1 e Considerandos (B) e (C), as obras de reabilitação ficam a cargo da X, que já dispõe do correspondente licenciamento (Alvará de construção n.º 000/[]/2020), e encontram-se descritas na Cláusula 4.2.

16. Determina a Cláusula 5.1 que «[a] Promitente Senhoria autoriza a Promitente Arrendatária para, à medida que as Obras de Reabilitação forem sendo concluídas, aceder ao Prédio exclusivamente para efeitos de realização das obras iniciais de adaptação, arranjo e equipamento das instalações tendo em vista a sua utilização pela Promitente Arrendatária ("Fit-Out"), que deverão ser submetidas à autorização prévia da Promitente Senhoria, a qual deverá ser prestada por escrito no prazo máximo de 15 (quinze) dias úteis após solicitação para o efeito.»

17. Estas obras (de fit-out) ficam a cargo da Promitente Arrendatária, sendo esta responsável pela obtenção das necessárias licenças e autorizações, pelo cumprimento de todas as disposições legais e regulamentares, pela elaboração dos detalhes e projetos, suportando todos os seus custos e encargos (Cláusula 5.7).

18. Quanto ao Acordo de Revogação de Contrato-Promessa de Arrendamento para Fins Não Habitacionais, celebrado em 00/00/2023, entre a Requerente e a X, é de referir que o mesmo tem por objeto a revogação do mencionado Contrato-Promessa de Arrendamento para Fins Não Habitacionais, celebrado em 00/00/2021 [Considerando (A) e Cláusula 1].

19. Resulta, designadamente, dos Considerandos deste Acordo que:

«(C) Conforme permitido pela Cláusula 5 do Contrato-Promessa, à medida que as Obras de Reabilitação foram sendo concluídas, a Requerente realizou no Prédio obras iniciais de adaptação, arranjo e equipamento das instalações tendo em vista a sua utilização pela Requerente, encontrando-se já concluídos tais trabalhos nos pisos -1 a 5 do Edifício, tal como listadas no Anexo I ao presente Acordo ("Fit-Out"); (...)

(E) As Partes acordaram revogar o Contrato- Promessa sob condição essencial de, em simultâneo, procederem à celebração de um contrato de prestação de serviços nos termos do qual a Requerente contrata a X, que aceita, para a prestação de um conjunto integrado e indissociável de serviços, incluindo, para além da disponibilização para utilização apenas pela Requerente de determinados espaços no Edifício (nomeadamente os Pisos -1, 1, 2 e 3, bem como [] lugares de estacionamento), e de certos espaços do Edifício para utilização partilhada com outros utilizadores do mesmo (nomeadamente o Piso 0) a prestação de um conjunto de serviços conexos, necessários e indissociáveis de tal utilização (designadamente serviços de gestão, administração, organização, conservação e fiscalização do funcionamento do Edifício) ("Contrato de Prestação de Serviços");»

20. No que tange especificamente às obras de fit-out, prescreve a Cláusula 2.1 que:

«(a) O Fit-Out passa a fazer parte integrante do Edifício, não tendo a Requerente direito a qualquer compensação ou indemnização por tal facto, excepto o previsto na alínea seguinte apenas quanto ao Fit-Out do piso 0;

(b) No prazo de 30 (trinta) dias a contar da presente data, a X obriga-se a pagar à Requerente, (...), a quantia de [] : (...) a título de compensação pelo Fit-Out executado pela Requerente no piso 0 do Edifício, obrigando-se a Requerente a dar plena quitação após recebimento integral dessa quantia;

(c) Para além da quantia prevista na alínea anterior a respeito do piso 0, a Requerente reconhece que nada mais lhe é devido por referência ao Fit-Out que realizou no Edifício (nomeadamente em todos os demais pisos do mesmo), renunciando expressamente a todo e qualquer direito de indemnização, retenção, compensação, reclamação ou outro em conexão com a realização do Fit-Out e a sua incorporação no Edifício.»

21. A Requerente obriga-se a entregar à X todos os projetos, licenças, autorizações, manuais de funcionamento, garantias e outros elementos relevantes atinentes ao fit-out, cedendo-lhe também quaisquer direitos de garantia e outros de que seja titular, não obstante incumbir à Requerente exercer, perante os respetivos empreiteiros/prestadores de serviços, quaisquer direitos, incluindo o direito a reclamar a reparação, substituição ou indemnização, em conexão com o fit-out realizado nos pisos -1, 1, 2 e 3 do Edifício e que terá direito a utilizar ao abrigo do Contrato de Prestação de Serviços, durante a vigência de tal contrato (Cláusulas 2.2 e 2.3).

22. Importa ainda chamar a atenção para o previsto na Cláusula 4.1, que determina que: «Sujeito à celebração e produção plena de efeitos do Contrato de Prestação de Serviços, as Partes consideram reciprocamente extintos todos os direitos e obrigações para si emergentes do Contrato-Promessa, não assistindo a nenhuma das Partes qualquer direito a reclamar da outra seja o que for em conexão com o mesmo e/ou com a sua cessação, incluindo qualquer direito de indemnização, compensação, ação judicial ou extrajudicial.»

23. Por último, no que toca ao Contrato de Prestação de Serviços, celebrado em 00/00/2023, entre a Requerente e a X, decorre, desde logo, do Considerando (A) que «A X é proprietária da totalidade do prédio urbano (...) inscrito na matriz predial urbana sob o artigo [] (com origem no artigo []) da freguesia de [], composto por [] (...) pisos acima do solo e 3 (três) pisos subterrâneos, destinado a terciário/serviços e estacionamento (o "Edifício");»

24. Nos termos das Cláusulas 2.1 e 2.2, a X obriga-se a prestar um conjunto integrado de serviços, incluindo a disponibilização dos espaços do mencionado imóvel correspondentes aos Pisos -1, 1, 2 e 3 do Edifício, com uma área total de aproximadamente [] m2 e [] lugares de estacionamento (dos quais [] sitos nos Pisos -2 e -3 do Edifício).

25. A remuneração encontra-se prevista na Cláusula 4, encontra-se dividida em 3 componentes (parcelas), objeto de atualização independente em função de vários fatores, nada sendo referido quanto a qualquer abatimento / desconto das obras de fit-out realizadas pela Requerente.

26. Refira-se ainda que, nos termos da Cláusula 7.3, a Requerente está autorizada a realizar de obras de fit-out em conformidade com o Anexo 7.3,

27. E que, ao abrigo da Cláusula 7.7., a Requerente «poderá utilizar as Áreas Comuns do Edifício na medida do requerido para o uso dos Espaços e estritamente para apoio da atividade aí exercida. Em particular, a Requerente poderá utilizar as instalações do Piso 0, designadamente receção, pátios, 4 (quatro) salas de reuniões, cozinha/cafetaria, copa, zona de refeições e área de lounge com 2 (duas) salas de estar e uma sala de jogos, em regime partilhado com os demais utilizadores do Edifício, devendo para o efeito coordenar tal utilização de acordo com as indicações da X.», podendo ainda, mediante autorização escrita da X, afixar (no exterior e interior dos Espaços e do Edifício, incluindo na receção do piso 0), elementos de identificação, anúncios, letreiros, tabuletas, placas, placards ou outros suportes publicitários (luminosos ou não) alusivos à sua denominação e/ou atividades.

II.ii - Enquadramento das operações em apreço

28. Conforme vimos supra, mormente nos pontos 13. a 27. com a análise dos documentos juntos, na sequência da celebração do Contrato-Promessa de Arrendamento, no qual estava prevista a utilização de todo o prédio pela Requerente, esta efetuou obras de fit out nos pisos -1 a 5 do Edifício, sendo que, na sequência da celebração simultânea do Acordo de Revogação deste Contrato-Promessa e de novo Contrato de Prestação de Serviços, apenas ficou com a utilização dos pisos -1, 1, 2 e 3 e lugares de estacionamento (alguns sitos nos Pisos -2 e -3),

29. Deixando, assim, de ter qualquer utilização nos pisos 4 e 5, e passando a ter uma utilização partilhada (com outros utilizadores) no piso 0,

30. Cumprindo, assim, aferir o enquadramento em sede de IVA do montante pago pela X à Requerente, na sequência das obras de fit-out realizadas por esta no piso 0, bem como da transferência gratuita para aquela das benfeitorias realizadas por esta nos pisos 4 e 5, o que faremos de per se.

II.ii.a) Obras de fit-out realizadas no piso 0

31. Relativamente às obras de fit-out no piso 0, espaço que a Requerente deixou de ter o direito de utilização exclusiva, para passar a ser utilização partilhada (Cláusula 7.1 do Contrato de Prestação de Serviços supra transcrita), as mesmas passaram a fazer parte integrante do Edifício da X, recebendo a Requerente o valor de [] a título de compensação pela realização das obras, sendo, segundo refere, o valor de [] atinente a redébito do valor dos serviços de construção civil, e o montante [] a título de serviços de project management, ambos incorridos pela Requerente.

32. Para enquadramento desta operação, a Requerente alega fundamentação relacionada com as indemnizações não tributadas em sede de IVA.

Vejamos,

33. Ora, 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).

34. O que significa que a qualificação de prestação de serviços em sede de IVA é de natureza económica e ultrapassa a definição jurídica dada pelo artigo 1154.º do Código Civil (CC), já que abrange a transmissão de direitos, obrigações de conteúdo negativo e, ainda, a prestação de serviços coativa.

35. O conceito de indemnização está associado à responsabilidade civil, uma das fontes de obrigações presentes no CC, e constitui um pagamento que visa repor a situação patrimonial em virtude de uma lesão ou dano.

36. A responsabilidade civil tem duas vertentes, a responsabilidade civil contratual e a responsabilidade civil extracontratual; enquanto que a primeira pressupõe a violação de obrigações que tenham a sua origem em contratos, negócios jurídicos unilaterais ou que resultam da própria lei, já a responsabilidade extracontratual resulta da violação, ainda que lícita, de deveres de carácter genérico ou condutas que causam determinados danos a outrem.

37. O princípio geral da obrigação de indemnização está consagrado no artigo 562.º do CC, do qual resulta que «[q]uem estiver obrigado a reparar um dano deve reconstituir a situação que existiria, se não tivesse verificado o evento que obriga à reparação.», determinando o artigo 564.º, n.º 1 que o dever de indemnizar compreende não só o prejuízo causado, como os benefícios que o lesado deixou de obter em consequência de lesão (lucros cessantes).

38. A doutrina distingue entre (i) danos emergentes, ou seja, prejuízos causados nos bens ou direitos já existentes à data da lesão, e (ii) os lucros cessantes que se traduzem numa valorização que abrange os benefícios que o lesado deixou de obter por causa do facto ilícito, mas a que ainda não tinha direito à data da lesão.

39. Para efeitos do IVA, a tributação de uma determinada operação pressupõe a existência de uma contraprestação, associada a uma transmissão de bens ou a uma prestação de serviços, enquanto expressão da atividade económica de cada agente.

40. A regra geral de determinação do valor tributável destas operações consta do artigo 16.º, n.º 1 do CIVA, que prescreve que «o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.»

41. Sendo que uma prestação de serviços é efetuada a título oneroso se existir entre o prestador e o beneficiário, uma relação jurídica durante a qual são feitas prestações recíprocas, constituindo o valor recebido pelo prestador, a contrapartida efetiva do serviço prestado [5].

42. Conforme tem sido a posição da DSIVA, por apego ao estabelecido na Diretiva IVA e ao preconizado na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), apenas as indemnizações que tenham subjacente uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços, são tributáveis em sede de IVA, já que configuram uma contraprestação a obter do adquirente de uma operação sujeita a imposto;

43. Se, ao invés, as indemnizações sancionam a lesão de qualquer interesse, sem carácter remuneratório, porque não remuneram qualquer operação, antes se destinam a reparar um dano, não são tributáveis em IVA, dado que não têm subjacente qualquer transmissão de bens ou prestação de serviços.

44. O mesmo é dizer que se as indemnizações se destinam a compensar os lucros cessantes, ou seja, a repor o nível de rendimento que, por força de um dano, o sujeito passivo deixou de obter, a indemnização traduz-se na contraprestação do bem ou do serviço, pelo que estamos perante uma operação sujeita a IVA, devendo ser liquidado imposto na atribuição da indemnização pelo valor da contraprestação (artigo 16.º, n.º 1 do CIVA).

45. Ora, no caso em apreço, a chamada "compensação" não visa reparar quaisquer danos emergentes ou lucros cessantes, antes corresponde ao (re)débito dos valores incorridos pela Requerente com as obras de fit-out, que passam para a esfera da X.

46. Sendo que, de harmonia com o artigo 16.º, n.º 6, alínea c) do CIVA, são excluídas do valor tributável as «quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas», ou seja, o (re)débito destas verbas só não está sujeito a IVA se as faturas (na qual constam os valores a pagar e posteriormente debitados) estiverem emitidas em nome do destinatário e por conta deste e registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas;

47. Fora destas circunstâncias, o débito de quaisquer encargos, despesas ou custos suportados, ainda que corresponda a um mero reembolso, está sujeito a IVA, por se considerar a contraprestação de uma prestação de serviços, nos termos do mencionado artigo 4.º, n.º 1 do CIVA.

48. Ora, como vimos no ponto 13. desta Informação, as faturas juntas como Documento n.º 1, relativas aos serviços de construção civil prestados pela Y, que têm como destinatário a Requerente e não a X, pelo que não observam o previsto na referida alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º.

49. Assim, atento o conceito residual de prestação de serviços e considerando que a vocação de universalidade do IVA implica que qualquer tipo de atribuição patrimonial que não seja contrapartida de uma transmissão de bens, aquisição intracomunitária ou importação de bens, tem subjacente uma prestação de serviços tributável, conclui-se que esta abrange, regra geral, os débitos relativos ao reembolso de encargos, despesas ou custos.

50. Pelo que o débito do valor de [], a título de compensação por obras de fit-out do piso 0, consubstancia uma prestação de serviços sujeita a IVA e dele não isenta, à taxa normal, nos termos dos artigos 4.º, n.º 1 e 18.º, n.º 1, alínea c), ambos do CIVA.

51. No que concerne ao contrato de comissão e uma vez que a Requerente coloca esta possibilidade, estabelece o n.º 4 do artigo 4.º do CIVA (correspondente ao artigo 28.º do

Diretiva IVA) que «[q]uando a prestação de serviços for efectuada por intervenção de um mandatário agindo em nome próprio, este é, sucessivamente, adquirente e prestador do serviço.», ou seja, esta norma comporta uma ficção jurídica de duas prestações de serviços efetuadas sucessivamente, sendo que, o prestador (comissário) inicialmente adquiriu esses serviços, e depois fornece-os ao adquirente (comitente).

52. Como bem preconiza o TJUE [6]:

«49. Em seguida, o artigo 28.º da Diretiva IVA, nos termos do qual se considera que quando um sujeito passivo agindo em seu próprio nome, mas por conta de outrem, participa numa prestação de serviços, recebe e fornece pessoalmente os serviços em questão, cria uma ficção jurídica de duas prestações de serviços idênticas fornecidas consecutivamente. Por força dessa ficção, considera-se que o operador, que intervém na prestação de serviços como comissário, recebeu, num primeiro momento, os serviços em causa do operador por conta do qual atua, que é o comitente, e depois, num segundo momento, presta pessoalmente esses serviços ao cliente (Acórdão de 4 de maio de 2017, Comissão/Luxemburgo, C 274/15, EU:C:2017:333, n.os 85 e 86 e jurisprudência aí referida). (...)

51. Daqui resulta que devem estar preenchidas duas condições para que estas disposições se possam aplicar, a saber, por um lado, que exista um mandato em cuja execução o comissário intervém, por conta do comitente, na entrega de bens e/ou na prestação de serviços e, por outro, que haja uma identidade entre as entregas de bens e/ou as prestações de serviços adquiridas pelo comissário e as entregas dos bens e/ou das prestações de serviços vendidas ou cedidas ao comitente.»

53. Ora, no caso, a Requerente não adquiriu os serviços de construção civil por conta da X, mas sim por sua conta, não se conhecendo a existência de qualquer contrato mandato ou comissão, nem mesmo uma consecutividade nas operações; aliás, na altura em que a Requerente adquiriu os serviços de construção civil previa ter a utilização exclusiva de todo o Edifício.

54. O que significa que não é aplicável ao caso a ficção jurídica estabelecida no n.º 4 do artigo 4.º do CIVA, por não conter nenhum dos seus elementos, sendo que, ainda que fosse aplicável, não teria qualquer implicação no enquadramento da operação antes efetuado.

II.ii.b) Cedência das obras de fit-out efetuadas nos pisos 4 e 5

55. Como vimos supra e para o que ora interessa, na sequência da celebração do Contrato-Promessa de Arrendamento no qual estava prevista a utilização de todo o prédio pela Requerente, esta efetuou obras de fit out nos pisos -1 a 5 do Edifício, sendo que, na sequência da celebração simultânea do Acordo de Revogação deste Contrato-Promessa e de novo Contrato de Prestação de Serviços, deixou de ter qualquer utilização nos pisos 4 e 5, tendo cedido as benfeitorias realizadas nestes pisos à dona do Edifício sem que tenha sido estipulado qualquer valor compensatório, porque estes pisos deixaram de lhe ser disponibilizados e iria beneficiar de uma redução no valor da contraprestação a pagar pela prestação de serviços efetuada pela X (dona do Edifício), a qual teria em linha de conta o valor da referidas benfeitorias.

56. Para enquadramento desta operação, a Requerente refere que se tratam de benfeitorias transferidas gratuitamente, tendo exercido o direito à dedução do respetivo IVA, por se revelarem custos afetos à atividade tributada por si exercida, questionando se esta reversão pode configurar uma operação equiparada a uma transmissão onerosa de bens, nos termos da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do Código do IVA (CIVA), ou se existe a obrigação de regularização anual do IVA ao abrigo do artigo 26.º, n.º 1, por consubstanciar uma "não utilização em fins da empresa" dessas benfeitorias.

57. Ora, pese embora, como vimos nos pontos 20., 22. e 25. desta Informação, as Cláusulas relativas à remuneração do (novo) Contrato de Prestação de Serviços nada referirem quanto a qualquer abatimento / desconto decorrente da realização das obras de fit-out pela Requerente, ou a Cláusula 2.1 do Acordo de Revogação prever que o fit-out passar a fazer parte integrante do Edifício, não tendo a Requerente direito a

qualquer compensação ou indemnização por tal facto, exceto quanto ao fit-out do piso 0, e a Cláusula 4.1 deste Acordo determinar que as «Partes consideram reciprocamente extintos todos os direitos e obrigações para si emergentes do Contrato-Promessa, não assistindo a nenhuma das Partes qualquer direito a reclamar da outra seja o que for em conexão com o mesmo e/ou com a sua cessação, incluindo qualquer direito de indemnização, compensação, ação judicial ou extrajudicial.»

58. Refere a Requerente que, pela cedência das obras de fit-out dos pisos 4 e 5, beneficiou de uma redução no valor da remuneração devida pelos serviços que a dona do Edifício (X) lhe presta, a qual teve em linha de conta o valor da referidas benfeitorias, sendo que, conforme decorre do Considerando (E) do Acordo de Revogação, «As Partes acordaram revogar o Contrato-Promessa sob condição essencial de, em simultâneo, procederem à celebração de um contrato de prestação de serviços nos termos do qual a Requerente contrata a X, que aceita, para a prestação de um conjunto integrado e indissociável de serviços, incluindo, para além da disponibilização para utilização apenas pela Requerente de determinados espaços no Edifício (nomeadamente os Pisos -1, 1, 2 e 3, bem como [] lugares de estacionamento), e de certos espaços do Edifício para utilização partilhada com outros utilizadores do mesmo (nomeadamente o Piso 0) a prestação de um conjunto de serviços conexos, necessários e indissociáveis de tal utilização (...).»

59. Sucede que, da análise dos documentos apresentados, em nenhum momento se encontra estipulada uma redução do valor dos serviços prestados no âmbito do Contrato de Prestação de Serviços, a qualquer título, pelo que não se pode corroborar esse entendimento.

60. Não tendo as obras de fit-out dos pisos 4 e 5 sido removidas, significa que as mesmas são necessárias ou, pelo menos, úteis nesses pisos, representando certamente um valor acrescido e um elemento a ter em conta na formação da remuneração a auferir pela X aquando da cedência de utilização desses espaços.

61. Havendo prestações recíprocas, a efetuar por cada uma das partes, verifica-se um sinalagma, não se tratando de nenhuma transferência / transmissão gratuita.

62. Deste modo, atendendo ao conceito residual de prestação de serviços supra exposto e, bem assim, à alínea b) do artigo 2.º e, ainda, aos números 2 e 4 do artigo 16.º, todos do CIVA, estamos perante uma prestação de serviços cujo valor tributável corresponde ao seu valor normal, ou seja, o preço, aumentado dos elementos referidos no n.º 5 do mencionado artigo 16.º, na medida em que nele não estejam incluídos, que um destinatário, no estágio de comercialização em que é efetuada a operação e em condições normais de concorrência, teria de pagar a um prestador independente, no tempo e lugar em que é efetuada a operação ou no tempo e lugar mais próximos, para obter o serviço ou um serviço similar, o qual não pode ser inferior ao custo suportado pelo sujeito passivo na execução da referida prestação de serviços.

III - Conclusões:

63. Face ao exposto, concluímos que:

63.1. o débito do valor de [], a título de compensação pelas obras de fit-out do piso 0, consubstancia uma prestação de serviços sujeita a IVA e dele não isenta, à taxa normal, nos termos dos artigos 4.º, n.º 1 e 18.º, n.º 1, alínea c), ambos do CIVA;

63.2. não existindo valor tributável determinado, a transferência das benfeitorias realizadas nos pisos 4 e 5, para a proprietária do Edifício, constitui uma prestação de serviços cujo valor tributável corresponde ao valor normal do serviço, ou de serviço similar, o qual não pode ser inferior ao custo suportado pelo sujeito passivo na execução da referida prestação de serviços (no caso, o custo total das benfeitorias realizadas, incluindo todas as despesas e encargos incorridos para a sua realização), nos termos das alíneas c) do n.º 2 e a) e c) do n.º 4, ambos do artigo 16.º do CIVA.

[1] Cfr. Pedido, ponto []

[2] Idem, ponto []

[3] Idem, ponto []

[4] Idem, ponto []

[5] Cfr. Acórdão do TJUE (Ac.) de 29/10/2009, proc. C 246/08, ns. 43 e 44, e Ac. de 03/03/1994, proc. C-16/93, ns. 12 a 14

[6] Cfr. Ac. de 12/11/2020, Proc. C-734/19