

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Cedência de utilização de lugares de estacionamento - Art.9.º, al. 29), sub. b)
- Processo: 27954, com despacho de 2025-05-29, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Descrição do pedido:
1. Refere a Requerente que é proprietária de vários lugares de garagem destinados a estacionamento, correspondendo cada lugar de garagem a uma fração autónoma, sendo que o acesso aos mesmos se faz através de um portão (de acesso) comum a todos os lugares de estacionamento.
 2. Irá celebrar contratos de arrendamento individuais para cada lugar de garagem, sendo que cada arrendatário terá o uso exclusivo do lugar de garagem arrendado.
 3. Pretende a Requerente que lhe seja confirmado que a referida operação se encontra isenta de IVA, nos termos do artigo 9.º, alínea 29) do Código do IVA (CIVA), não se enquadrando na subalínea b) desta, visto que não se trata de um estacionamento coletivo, mas sim individual.
 4. Após pedido de elementos adicionais, a Requerente juntou um modelo do contrato a celebrar ("Contrato de estacionamento de viatura"), identificou os imóveis em questão (várias frações dos imóveis inscritos na matriz sob os artigos urbanos [] e [] da freguesia de [], concelho de []), e mencionou que «Além da cedência de utilização das garagens, não é prestado qualquer outro serviço ao arrendatário»
- II - Enquadramento em sede de IVA
5. 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 00/00/2002, que se encontra registado pela atividade principal de «Construção de edifícios residenciais e não residenciais» - CAE 41000, e pelas atividades secundárias de «Compra e venda de bens imobiliários» - CAE 68110 e de «Arrendamento e exploração de bens imobiliários próprios ou em locação» - CAE 68200, sendo um sujeito passivo misto que utiliza como método de dedução o método de afetação real de todos dos bens.
 6. De acordo com o Sistema do Imposto Municipal sobre Imóveis, a Requerente é proprietária de [] frações autónomas do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de [] (...) sob o artigo [], e de [] frações autónomas do prédio urbano inscrito na matriz da mesma freguesia sob o artigo [], sendo que todas têm como afetação "estacionamento coberto e fechado".
 7. De referir ainda que o prédio urbano inscrito sob o artigo [] é composto por [] frações, afetas a estacionamento coberto e fechado e habitação; já o prédio urbano inscrito sob o artigo [] é composto por [] frações, afetas a estacionamento coberto e fechado, comércio e habitação.
- II.i - Análise do documento junto
8. Conforme já referimos, foi junto uma minuta de contrato denominado "Contrato de estacionamento de viatura", a celebrar entre a Requerente, na qualidade de Primeira Outorgante, e o utilizador do lugar de estacionamento, na qualidade de Segundo Outorgante, através do qual aquela irá arrendar a este uma determinada «fracção autónoma destinada a lugar de garagem, designada pela letra "..", com entrada pela

Rua [], da freguesia de [], (...), do prédio urbano constituído em regime de propriedade horizontal sito (...)» (1.º § dos Considerandos e Cláusula Primeira)

9. De acordo com a Cláusula Segunda, a fração destina-se única e exclusivamente para estacionamento de uma determinada viatura (identificada pela matrícula), e eventualmente de uma bicicleta, trotinete ou motorizada com uma matrícula também identificada, não podendo o Utilizador daquela ceder ou transferir a sua posição contratual, nem permitir que terceiros a utilizem, seja para que finalidade for (Cláusula Oitava).

10. O contrato terá a duração de três meses, automaticamente renovável por igual período (Cláusula Terceira), tendo o Utilizador da fração que pagar uma remuneração fixa, atualizada de acordo com o índice de preços ao consumidor publicado pelo INE (Cláusula Sexta).

11. O Utilizador da fração deverá fazer um uso prudente da mesma, obrigando-se no final do prazo a restituí-la em bom e igual estado de conservação, tendo que fazer as respetivas reparações (Cláusula Quarta, n.º 1).

12. Nos termos da Cláusula Quinta, a Requerente não é responsável pelo «perecimento ou da deterioração da viatura identificada na cláusula segunda ou dos bens existentes no seu interior, bem como pela ocorrência de quaisquer danos causados naquela viatura ou nos bens nela existentes.»

13. O Utilizador da fração reconhece que o «imóvel onde se integra a fracção locada é objecto de recolha de imagens através de um sistema de vídeo vigilância, pelo que, desde já, concede o seu consentimento expresso à recolha, tratamento e arquivo de imagens» (Cláusula Décima), autorizando «antecipadamente a Primeira Outorgante a alterar o meio de acesso à fracção locada, substituindo o método de abertura e encerramento do portão.» (Cláusula Décima-Terceira).

II.ii - Enquadramento da operação em apreço

14. Nesta Informação Vinculativa cumpre aferir o enquadramento em sede de IVA da cedência de utilização de lugares de estacionamento, que consubstanciam frações autónomas em termos de Propriedade Horizontal, mais concretamente de beneficiam da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, ou se estão excluídos dessa isenção nos termos da subalínea b) da referida alínea 29).

15. Ora, determina o artigo 1414.º do Código Civil (CC) que se as frações que compõem um edifício constituírem unidades independentes, podem pertencer a vários proprietários em regime de Propriedade Horizontal, concretizando o artigo 1415.º do mesmo código que apenas «podem ser objecto de propriedade horizontal as fracções autónomas que, além de constituírem unidades independentes, sejam distintas e isoladas entre si, com saída própria para uma parte comum do prédio ou para a via pública».

16. Por outro lado, refere ainda o artigo 1421.º, n.º 2, alínea d) que se presumem comuns as garagens e outros lugares de estacionamento, aqui não se incluindo os que consubstanciem frações autónomas.

17. Em sede de IVA, 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),

18. 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 carácter de habitualidade, exerçam atividades de prestação de serviços.

19. Sendo que dúvidas não subsistem que a operação de cedência de utilização de espaços de estacionamento (ou estacionamento) consubstancia uma prestação de serviços localizada em território nacional, efetuada a título oneroso, por um sujeito passivo no exercício habitual da sua atividade, pelo que é tributada em sede de IVA.

20. Em termos de legislação nacional, determina o artigo 1022.º do Código Civil (CC) que «[l]ocação 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

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

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

22. 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.»

23. 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 TJUE nesta matéria.

24. 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].

25. Aliás, recentemente, o TJUE considerou que aquele conceito deve ser interpretado de forma restritiva, visto que é mais abrangente que o conceito previsto nos vários direitos nacionais [2].

26. 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].

27. 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].

28. 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 [5];

» 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 [6];

» 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 [7];

» 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 [8];

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

29. Ora, conforme vimos nos pontos 21. e 22. desta Informação, a legislação nacional apenas excepciona da isenção de IVA a locação de estacionamento coletivo de veículos, ao invés da legislação comunitária que alarga a toda a locação de estacionamento de veículos, seja coletivo ou individual.

30. Defende a Requerente que o lugar de estacionamento corresponde a uma fração autónoma identificada na Propriedade Horizontal, pelo que não se trata de um estacionamento coletivo, mas sim individual, sendo que o seu Utilizador apenas pode utilizar um determinado estacionamento, o que inviabiliza a aplicação da subalínea b) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, tratando-se de uma locação isenta.

31. Porém, parece-nos que tal assim não é.

32. Efetivamente, os lugares de estacionamento, ainda que consubstanciem frações autónomas para efeitos de Propriedade Horizontal, não deixam de ser considerados como parte integrante de um estacionamento coletivo, por oposição à garagem individual, vulgarmente designada por "box".

33. Como é do conhecimento público, a garagem individual ou "box" é uma estrutura totalmente fechada com paredes e portão exclusivo de acesso, ao passo que o lugar de estacionamento é delimitado normalmente por linhas coloridas no chão, sendo o seu acesso efetuado pelo mesmo portão que os restantes lugares de estacionamento, como é, aliás, mencionado pela Requerente.

34. Cumpre notar que, na situação em apreço, se trata de um estacionamento coberto, por oposição a estacionamento sem cobertura, e fechado por oposição a aberto, sem cancela ou portão, sendo que é constituído por vários lugares de estacionamento em "open space".

35. De referir que, no caso em análise, o serviço prestado pela Requerente aos Utilizadores do lugar de estacionamento é, na sua substância, similar ao que é prestado nos parques de estacionamento, sendo que este está excluído da isenção de IVA pela mencionada subalínea b) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

36. Não relevando para o enquadramento o facto de o Utilizador apenas poder utilizar um determinado espaço, se este corresponde ou não a uma fração autónoma, nem tão pouco, se o serviço tem a duração de minutos / horas, dias ou meses.

37. De facto, relevante para aferir o enquadramento de uma qualquer operação é a sua materialidade / substância, em obediência ao princípio do primado da substância sobre a forma.

38. Por último, ainda que se entendesse que a cedência de utilização de lugares de estacionamento efetuada pela Requerente não tinha enquadramento na referida subalínea b) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, o que só por mera hipótese académica se admite, aquela não podia beneficiar de isenção, dado que, para além de o estacionamento dispor de sistemas de vídeo vigilância, a Requerente pode alterar o

meio de acesso ao lugar de estacionamento, substituindo o método de abertura e encerramento do portão (Cláusulas Décima e Décima-Terceira),

39. Circunstâncias que são suficientes, só por si, para desconsiderar a operação como locação, já que colocam em causa um dos seus pressupostos essenciais - direito de ocupar o imóvel, dele excluindo as outras pessoas (ponto 26. desta Informação).

40. Deste modo, a cedência de utilização de um determinado lugar de estacionamento integrado num estacionamento coletivo está sujeita a IVA e dele não isenta, nos termos da subalínea b) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

III - Conclusões:

41. Face ao exposto, concluímos que a cedência de utilização de um determinado lugar de estacionamento integrado num estacionamento coletivo, ainda que corresponda a uma fração autónoma, está sujeita a IVA e dele não isenta, nos termos da subalínea b) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

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

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

[7] Cfr. Ac. de 28/02/2019, proc. C-278/18, n.º 31, e Ac. do proc. C-17/18, ns. 38 a 40

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

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