

FICHA DOUTRINÁRIA

| | |
|---------------|---|
| Diploma: | Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado |
| Artigo/Verba: | Art.9º - Isenções nas operações internas . |
| Assunto: | Enquadramento, em sede de IVA, de contrato de cedência de espaço em Parque Logístico e serviços associados, e exercício do direito à dedução. |
| Processo: | 27994, com despacho de 2025-05-26, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação |
| Conteúdo: | Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre prestar a seguinte informação: |

I - PEDIDO

1. A Requerente começa a respetiva exposição por referir tratar-se de uma pessoa coletiva de direito privado, constituída sobre a forma de sociedade por quotas, que tem por objeto social a compra e venda, arrendamento/exploração de bens imobiliários, promoção imobiliária e construção de edifícios.
2. Acrescenta ser proprietária e legítima possuidora de um terreno para construção sito em [], encontra-se a iniciar, no mesmo, um projeto imobiliário destinado à construção de um Parque Logístico, o qual estará, aproximadamente, concluído em agosto de 2025.
3. Este destina-se a ser estruturado de forma a ser possível a prestação de um conjunto de serviços, a empresas beneficiárias que ali pretendam realizar as suas operações logísticas e industriais, utilizando as instalações construídas pela Requerente e beneficiando de um conjunto integrado de serviços intrínsecos, inerentes e indissociáveis à utilização do espaço.
4. Deste modo, a Requerente pretende que o Parque logístico contenha, para além dos dois armazéns principais ("Armazém A" e "Armazém B"), um conjunto de áreas comuns, áreas e serviços de apoio, infraestruturas, serviços comuns e serviços unitários, manutenção e segurança, com o objetivo de assegurar a exploração integrada das diversas atividades aí desenvolvidas.
5. Tendo em consideração o referido modelo operacional, refere ter encetado negociações com uma empresa (designada por "Beneficiária"), que, por sua vez, tencionava encontrar um espaço integrado para o exercício da sua atividade logística e que fosse concebido sob determinadas especificidades técnicas, as quais foram disponibilizadas à Requerente e por esta devidamente analisadas.
6. Face à pretensão da Beneficiária em obter uma instalação construída sob especificidades técnicas pré-determinadas, aliada à fase inicial do projeto de construção que a Requerente se encontrava a desenvolver, as partes decidiram, em conjunto, celebrar um contrato de prestação de serviços de coisa futura, com referência ao armazém A, descrito e regulado no contrato junto em anexo sob a designação de Documento n.º 1 ("Serviços Agreement").
7. Nos termos do mencionado contrato, a Requerente comprometeu-se a desenvolver uma plataforma de produção, armazenamento e distribuição, com determinadas características que nesse documento se encontram definidas, integradas num parque logístico.
8. Assim, e após a conclusão da construção, a Requerente iniciará, nos termos e condições previstos no referido contrato, a prestação de um conjunto de serviços, de forma integrada e indissociáveis, elencados na Cláusula 1 (Parte III) do contrato junto

em anexo.

9. Em contrapartida dos serviços acima descritos, as partes acordaram, nos termos da Cláusula 6 (Parte III), que será devida uma remuneração global única de valor mensal, tributada em IVA à taxa legal aplicável, que visa remunerar todos os serviços prestados.

10. Adicionalmente, a Requerente encontra-se a realizar esforços para a promoção da ocupação do restante imóvel (Armazém B), no âmbito do qual pretende, também com referência a essa parte da propriedade, encetar a celebração de contrato de prestação de serviços similar ao junto em anexo e, portanto, afetá-lo à mesma atividade que será desenvolvida com referência ao armazém A.

11. Face ao exposto, a Requerente entende que os serviços do contrato em causa não se alinham com a disciplina própria do contrato de arrendamento tipificado na Lei portuguesa, estando, por isso, em causa, aferir se os mesmos se qualificam como prestações de serviços tributadas para efeitos de IVA ou se, por outro lado, deverá ser-lhes aplicável a isenção de IVA prevista no artigo 9.º do Código do IVA, aplicável à locação de bens imóveis, bem como confirmar os procedimentos de dedução do IVA incorrido na construção do imóvel que deverão ser por si adotados.

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

a. Caracterização da Requerente

12. Verifica-se, por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, que o sujeito passivo se encontra enquadrado no regime normal, com periodicidade mensal, desde 2024-08-01, pela atividade principal de "compra e venda de bens imobiliários", CAE 068110, e pela atividade secundária de "arrendamento e exploração de bens imobiliários próprios ou em locação", CAE 068200, indicando realizar exclusivamente operações que conferem o direito à dedução.

b. Análise dos documentos juntos

13. Conforme já referimos, com o Pedido, a Requerente juntou um contrato denominado «Contrato de prestação de serviços», com 7 Anexos, redigido em língua inglesa.

14. Após solicitação para efeito, aquela procedeu à junção da tradução (livre) para língua portuguesa do referido contrato.

15. Ora, da tradução livre do referido contrato, decorre que o mesmo foi celebrado em 13 de maio de 2024, entre a Requerente, como Primeira Outorgante, e empresa Beneficiária, com Segunda Outorgante, com sede em Portugal (doravante designada por "Beneficiária").

16. Começa por decorrer dos Considerandos deste contrato o seguinte:

"II. O Prestador investiu num projeto logístico no Terreno, com o que o Prestador será proprietário de armazéns e instalações industriais e prestará serviços a empresas que pretendam realizar as suas próprias operações logísticas e industriais, que incluem o direito de utilização de determinadas áreas de armazéns e instalações industriais e um conjunto integrado de serviços indissociáveis da utilização dos mesmos.

III. O Beneficiário pretende utilizar a Instalação, a ser construída de acordo com determinadas Especificações Técnicas (conforme definido no Anexo de Desenvolvimento) que o Beneficiário forneceu ao Prestador.

IV. O Prestador está a desenvolver a construção de uma plataforma de fabrico, armazenamento e distribuição (...) para utilização do Beneficiário, em conformidade com as Especificações Técnicas. O Prestador pretende colocar a Instalação à disposição do Beneficiário, como res futura, para a sua utilização nos termos estipulados no Contrato, incluindo a prestação de um conjunto integrado de serviços indissociáveis da utilização da mesma. (...)

VII. O Parque Logístico é um Imóvel integrado que está estruturado para que o Prestador preste um conjunto de serviços a vários utilizadores e abrangerá um conjunto

de áreas comuns, áreas e serviços de apoio, infraestruturas, serviços comuns e serviços unitários, manutenção e segurança, com o objetivo de assegurar a exploração integrada das diversas atividades aí desenvolvidas;

17. Ora, da Cláusula 1, do «Título III - Contrato» resulta que a Requerente, na qualidade de prestadora se compromete a fornecer à Beneficiária um conjunto integrado e indissociável de Serviços enumerados e no Anexo 5 (o qual se encontra apenas anexo à versão inglesa do Contrato), os quais, por sua vez, são aceites pelo Beneficiário:

"a. Utilização da Instalação pelo Beneficiário, enquanto coisa futura a desenvolver pelo Prestador nos termos e condições estipulados no Contrato;

b. Direito de acesso às áreas comuns relevantes do Parque Logístico, de acordo com os regulamentos e normas que estejam em vigor em cada momento;

c. Gestão das áreas comuns e gestão patrimonial do Parque Logístico;

d. Gestão de condomínio e participação em reuniões quando aplicável;

e. Coordenação na área da saúde e segurança dos fornecedores nos termos do disposto no Anexo 5;

f. Manutenção das áreas comuns e equipamentos comuns do Parque Logístico, incluindo jardinagem e paisagismo de áreas exteriores;

g. Manutenção de instalações fotovoltaicas (relativamente aos equipamentos instalados pela Requerente);

h. Manutenção do portão de acesso ao Parque Logístico, do muro de perímetro, do branding de áreas exteriores, da canalização e dos esgotos de áreas comuns;

i. Manutenção das áreas comuns e equipamentos comuns do Parque Logístico, designadamente, jardinagem, serviços de limpeza, fornecimento de serviços básicos, desinfestação, controlo de pragas e roedores;

j. Fornecimento de energia elétrica às áreas comuns do Parque Logístico;

k. Abastecimento de água às áreas comuns do Parque Logístico;

l. Manutenção e inspeções da instalação de Segurança Contra Incêndios no que respeita ao sistema de bombeamento instalado nas áreas comuns do Parque Logístico;

m. Manutenção e inspeções da instalação de Segurança Contra Incêndios no que respeita ao tanque de água instalado nas áreas comuns do Parque Logístico;

n. Monitorização do tanque de controlo de legionella da instalação de Segurança Contra Incêndios (relativamente ao tanque instalado nas áreas comuns do Parque Logístico);

o. Manutenção e inspeções da instalação de Segurança Contra Incêndios no que respeita à instalação de mangueiras externas e saídas de fumo no telhado;

p. Segurança geral remota e vigilância remota das áreas comuns do Parque Logístico;

q. Gestão do acesso ao Parque Logístico por trabalhadores, camiões, fornecedores e quaisquer outros visitantes, de acordo com a regulamentação em vigor;

r. Avaliação e fornecimento de seguro de danos patrimoniais para o Parque Logístico;

s. Gestão e monitorização do seguro de sinistro de danos patrimoniais do Parque Logístico;

t. Contratação dos seguros elencados na cláusula 13.2 do referido contrato;

u. Limpeza do telhado da Instalação, duas vezes por ano;

v. Manutenção e inspeção da cobertura da Instalação, duas vezes por ano;

w. Verificação legal obrigatória das instalações elétricas e de incêndio da Instalação de acordo com a lei portuguesa;

x. Inspeção legal obrigatória da instalação elétrica de alta tensão da Propriedade de acordo com a lei portuguesa nas áreas comuns;

y. Inspeção legal obrigatória da instalação de segurança contra incêndios da Propriedade de acordo com a legislação portuguesa aplicável a áreas comuns;

z. Pagamento dos Impostos de Propriedade;

aa. Pagamento e gestão do direito de passagem;

bb. Pagamento e gestão de outros impostos, tais como os relacionados com a ligação de esgoto e ligação de água".

"Consequentemente,

a. O Prestador compromete-se a desenvolver a construção da Instalação no Terreno,

nos termos e de acordo com o disposto no Anexo de Desenvolvimento anexo como Anexo 1;

b. Reciprocamente, o Beneficiário compromete-se a aceitar a Instalação na Data de Início, com todos os restantes Serviços inerentes, conforme listado acima.

ii. Fica esclarecido e aceite que, salvo disposição em contrário no Contrato, os Serviços a prestar pelo Prestador ao abrigo do Contrato não incluirão quaisquer serviços relacionados com equipamentos e máquinas do Beneficiário ou utilizados na atividade do Beneficiário e, como tal, os Serviços não incluirão (mas não se limitando a) a manutenção, limpeza e segurança desses equipamentos e máquinas, que serão da exclusiva responsabilidade do Beneficiário, bem como a limpeza do interior da Instalação".

18. No que respeita ao valor da remuneração, resulta da Cláusula 6.1 do contrato que "[c]omo 23. contrapartida pela prestação dos Serviços, o Beneficiário pagará ao Prestador a Remuneração no valor mensal de [], determinada tendo como referência [] por metro quadrado de Área Bruta de Construção, acrescida de IVA à taxa legal em vigor".

19. Por seu turno, no que respeita ao pagamento daquela remuneração, dispõe a Cláusula 7.1 que a mesma "devida por força do Contrato será paga pelo Beneficiário ao Prestador (sem necessidade de notificação prévia) no mês anterior a que respeita, acrescida do Imposto sobre o Valor Acrescentado aplicável, à taxa legal em vigor à data, e efetuada por débito direto nos primeiros oito (8) dias de cada mês".

20. No que concerne a serviços e fornecimentos individuais, dispõe a Cláusula 9 que "[o] Beneficiário será obrigado a adquirir quaisquer serviços e fornecimentos para a Instalação que não estejam incluídos nos Serviços e que possam ser contabilizados individualmente através de contadores individuais ou qualquer outro meio estabelecido pela empresa de fornecimento, público ou privado, nomeadamente de água, serviços de comunicação (se existirem) e eletricidade. O Beneficiário pagará diretamente ao fornecedor em questão todos os serviços e fornecimentos, mantendo o Prestador totalmente isento de qualquer obrigação".

b) Enquadramento da prestação de serviços efetuada pela Requerente

21. A questão em análise, no presente pedido de informação vinculativa, centra-se em saber qual o enquadramento, em sede de IVA, do contrato de cedência de utilização armazéns, e instalações industriais, que integram um Parque Logístico, e no âmbito do qual serão prestados serviços que incluem a disponibilização de um conjunto de áreas comuns, infraestruturas, serviços de apoio, de manutenção e segurança, com o objetivo de assegurar a exploração integrada das diversas atividades naquele desenvolvidas, em contrapartida de uma remuneração global única no valor mensal.

22. Após solicitação para efeito, a Requerente procedeu à junção da tradução (livre) para língua portuguesa do contrato celebrado com a empresa beneficiária (acompanhado de 7 Anexos), em 13 de maio de 2024.

23. Tendo sido junto ao presente pedido de informação o mencionado contrato é este que vai servir de base a análise ora efetuada, não obstante a Requerente referir no pedido que pretende celebrar outros contratos similares para promoção da ocupação do restante imóvel.

24. A operação em causa consubstancia uma prestação de serviços sujeita a IVA, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, pelo que cabe aferir se a mesma beneficia de alguma isenção, mais concretamente, da prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, sendo condição necessária tratar-se de uma locação.

25. 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).

26. Em sede de IVA, prescreve a alínea 29) do artigo 9.º do CIVA 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)].

27. 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). (1)

28. 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. (2) (3)

29. 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.

30. 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.

31. 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) (5)

32. Conforme o TJUE 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. (6)

33. Assim, de acordo com a jurisprudência do TJUE, considera a AT que:

(i) A colocação passiva do imóvel à disposição do cliente deve estar ligada ao mero decurso do tempo e não deve gerar valor acrescentado significativo; (7)

(ii) 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)

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

34. Ora, no caso em apreço, estamos perante uma cedência de utilização de um armazém integrado num empreendimento logístico, bem como de instalações industriais acompanhada de um leque variado de serviços (elencados no ponto 17 da presente informação), tais como gestão das áreas comuns e gestão patrimonial do Parque Logístico, gestão do condomínio, coordenação na área da saúde e segurança dos fornecedores, manutenção das áreas comuns e equipamentos comuns, como instalações fotovoltaicas, manutenção do portão de acesso, do muro de perímetro, da

canalização e dos esgotos de áreas comuns, desinfestação, controlo de pragas e roedores, fornecimento de energia elétrica e abastecimento de água às áreas comuns, manutenção e inspeções da instalação de segurança contra incêndios, monitorização do tanque de controlo de legionella, segurança geral remota e vigilância remota das áreas comuns, gestão do acesso por trabalhadores, camiões, fornecedores e quaisquer outros visitantes, contratação de seguros, limpeza do telhado, verificação legal obrigatória das instalações elétricas e de incêndio e inspeção legal obrigatória da instalação de segurança contra incêndios.

35. Afigura-se que todos os referidos serviços são prestados de forma integrada e global, conferindo à entidade Beneficiária um conjunto de vantagens e benefícios que parecem assumir um carácter preponderante em relação à disponibilização da utilização do Parque Logístico.

36. Por outro lado, o tipo de serviços prestados (nomeadamente, gestão global e integrada do Parque Logístico, segurança / vigilância / controlo de acessos, verificação legal obrigatória das instalações elétricas e de incêndio da Instalação; inspeção legal obrigatória da instalação de segurança contra incêndios) denota uma conduta bastante ativa por parte da Requerente na operação, que não se reconduz, de modo algum, a uma colocação passiva do espaço à disposição do Utilizador, gerando valor acrescentado significativo.

37. Desta forma, a operação aqui em apreço, pela qual é cobrado um valor global mensal único, é constituída pela cedência de utilização de um armazém e acesso a instalações industriais, bem com às demais partes comuns, e por um leque vasto e variado de serviços que retira àquela cedência de utilização de espaço o carácter predominante, extravasando claramente a mera colocação passiva do imóvel à disposição da sociedade.

38. Pelo que a operação em apreço não pode beneficiar da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, nem de qualquer outra, sendo sujeita a IVA nos termos gerais [artigos 1.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1], devendo ao valor global mensal único acrescer IVA à taxa normal, nos termos do artigo 18.º, n.º 1, alínea c), em conformidade com a Cláusula 6 do contrato em apreço.

c. Direito à dedução do imposto suportado com a construção do imóvel

39. Pretende a Requerente, que lhe seja confirmado se, para além do imposto suportado na atividade de exploração do Parque Logístico, o imposto suportado na construção do imóvel onde aquela atividade irá ser desenvolvida, é imediata e integralmente dedutível, ou seja, mesmo antes da entrada efetiva em funcionamento do mesmo, nos termos dos artigos 19.º e seguintes do CIVA.

40. 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) do CIVA], e que não se encontre excluído do direito à dedução [artigo 21.º do CIVA].

41. Efetivamente, resulta do artigo 20.º, n.º 1, alínea a) do CIVA que apenas se pode deduzir 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.

42. Resulta da jurisprudência do TJUE que, em regra, para exercer o direito à dedução, não é necessário que o sujeito passivo esteja já a desenvolver a atividade, mas apenas que tenha essa intenção e que tal possa ser comprovado por elementos objetivos. (10)

43. Conforme considerou no Acórdão de 21/03/2000, Procs. C-110/98 a C-147/98: "46.

O artigo 4.º da Sexta Diretiva não se opõe, no entanto, a que a administração fiscal exija que a intenção declarada de iniciar as atividades económicas que dão origem a operações tributáveis seja confirmada por elementos objetivos. Neste contexto, há que sublinhar que a qualidade de sujeito passivo só é definitivamente adquirida se a declaração de intenção de iniciar as atividades económicas projetadas foi feita de boa fé pelo interessado. Em situações fraudulentas ou abusivas, em que, por exemplo, o interessado simulou desenvolver uma atividade económica especial, mas procurou, na realidade, fazer entrar no seu património privado bens que podem ser objeto de dedução, a administração fiscal pode pedir, com efeitos reactivos, a restituição das quantias deduzidas, uma vez que essas deduções foram concedidas com base em falsas declarações. (...) 47. Daqui resulta que quem tem a intenção, confirmada por elementos objetivos, de iniciar de modo independente uma atividade económica na aceção do artigo 4.º da Sexta Diretiva e para esse fim efetua as primeiras despesas de investimento deve ser considerado um sujeito passivo. Atuando como tal, essa pessoa tem portanto, de acordo com os artigos 17.º e seguintes da Sexta Diretiva, o direito de deduzir imediatamente o IVA devido ou pago sobre as despesas de investimento efetuadas para os fins das operações projetadas que concedem o direito à dedução, sem ter de esperar o início da exploração efetiva da sua empresa."

44. Ora, desde logo e como vimos supra, em regra, a locação consubstancia uma operação isenta de IVA nos termos da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, que não confere direito à dedução do imposto suportado a montante.

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

46. 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 esta atividade, afetando bens e serviços que adquira à mesma, ainda que o início da sua exploração não tenha ocorrido.

47. Sem prejuízo de eventuais regularizações a efetuar nos termos da alínea c) do n.º 6 do artigo 24.º do CIVA, no caso de vir afetar o imóvel a locações isentas, no prazo de 20 anos, dado que, conforme vimos supra, a locação de imóveis configura, em regra, uma operação isenta, nos termos da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, não conferindo o direito à dedução.

IV - CONCLUSÃO

48. Face ao quadro normativo supra exposto, e atendendo às questões concretamente colocadas, conclui-se o seguinte:

(i) A locação, para beneficiar de isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, 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, em contrapartida de uma remuneração mensal única e global.

A cedência do armazém integrado no Parque Logístico, bem com o acesso às instalações industriais e demais partes comuns do mesmo, acompanhados de um leque variado de serviços (elencados no ponto 17 da presente informação), prestados de forma integrada e global, conferindo ao utilizador um conjunto de vantagens e de benefícios, os quais evidenciam um carácter preponderante em relação à disponibilização da utilização dos espaços locados.

O tipo de serviços prestados denota uma conduta bastante ativa por parte da Requerente na operação, que não se reconduz, de modo algum, a uma colocação passiva do espaço à disposição do utilizador, gerando valor acrescentado significativo. Por conseguinte, afigura-se que a operação em análise, pela qual é cobrada uma remuneração mensal global, extravasa claramente a mera colocação passiva do imóvel

à disposição do utilizador, valor esse, sujeito a IVA e dele não isento.

(ii) Quanto à possibilidade de exercer o direito à dedução do imposto suportado na construção do imóvel, onde a atividade será desenvolvida, de forma imediata e integral, ou seja, mesmo antes da entrada, efetiva, em funcionamento do Parque Logístico, cumpre referir que, 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.

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) Resulta do artigo 135.º, n.ºs. 1, alínea l) e 2 da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28/11), que: "1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: l) A locação de bens imóveis. 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."

(2) A este respeito 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. 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. 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. 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) 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, 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.º20).

(6) Ver neste sentido, Acórdão de 18 de janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark, C 150/99, EU:C:2001:34, n.º 26.

(7) Cfr. Ac. do proc. C-284/03, ns. 20 e 23

(8) Cfr. Ac. do proc. C-17/18, n.ºs 32 e 33.

(9) Cfr. Ac. Do proc. C-278/18, n.º 21

(10) Cfr. Ac. de 21/03/2000, procs. C-110/98 a C-147/98