

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .

Assunto: Subarrendamento de bem imóvel por Organização Sem Fins Lucrativos - isenção a que se refere a alínea 29) do artigo 9.º do CIVA

Processo: 28067, com despacho de 2025-05-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - CARACTERIZAÇÃO DO REQUERENTE

1. O Requerente é caracterizado como organização sem fins lucrativos, de Direito Privado que, em sede de IVA, se encontra enquadrado na isenção vertida no artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), desde 2009-02-23, pelo exercício a título principal de "atividades dos clubes desportivos", CAE 93120.
2. Como resultado do seu enquadramento, declara realizar, exclusivamente, operações que não conferem o direito à dedução.

II - PEDIDO

3. No pedido de informação vinculativa apresentado, o Requerente refere que celebrou um contrato de subarrendamento para o uso de um imóvel situado num complexo industrial, com o objetivo de promover / ensinar artes marciais e organizar eventos desportivos, destinando-se assim, exclusivamente, à prossecução do seu objeto social.
4. No respetivo contrato, a renda mensal é sujeita a IVA à taxa normal, com base no facto de o imóvel estar inserido num complexo industrial, que inclui serviços comuns como iluminação exterior, limpeza e manutenção. Além disso, o contrato prevê o pagamento adicional de IVA para outros serviços, como o consumo de água e a vigilância / portaria.
5. No entanto, o Requerente considera que a respetiva renda mensal deve beneficiar de isenção de IVA, conforme a alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, por entender que a operação económica consiste apenas na disponibilização passiva do imóvel ("paredes nuas"), sem serviços ou equipamentos adicionais que lhe proporcionem vantagens acrescidas. Além disso, refere que o imóvel não se encontrava previamente preparado para a atividade desenvolvida, o que gerou custos adicionais com obras de adaptação.
6. Desta forma, entende o Requerente que deveria beneficiar da referida isenção, nomeadamente atendendo aos seguintes factos:
"A característica predominante da operação económica consiste na colocação passiva do imóvel à disposição do locatário, ("paredes nuas"), sem qualquer equipamento ou serviço associado, passível de proporcionar ao locatário qualquer vantagem acrescida;
O espaço subarrendado não está preparado para o desenvolvimento da atividade que o sujeito passivo desenvolve, o que levou a um conjunto de obras de remodelação e adaptação do espaço, com custos suportados pela associação;
Os serviços associados ao contrato não trazem qualquer vantagem económica ou valor acrescentado significativo ao sujeito passivo, nomeadamente atendendo á sua qualidade de associação sem fins lucrativos".

III - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

7. A alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA estabelece que estão sujeitas a IVA as prestações de serviços realizadas em território nacional, a título oneroso, por sujeitos passivos agindo como tal.

8. São sujeitos passivos do imposto, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, entre outros, as pessoas coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços.

9. Por sua vez, o n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, acolhe um conceito de prestação de serviços bastante amplo, considerando como tal todas as operações decorrentes da atividade económica do sujeito passivo que não sejam definidas como transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

10. No que respeita à sublocação em causa, considerando que a mesma configura uma prestação de serviços e que se verificam os pressupostos de incidência objetiva e subjetiva previstos no CIVA, conclui-se que se encontra abrangida pela sujeição a este imposto.

11. Ora, uma vez sujeita, cumpre aferir se a presente operação beneficia de algum tipo de isenção. Prescreve o artigo 9.º do CIVA que, em determinadas condições, os serviços de subarrendamento de imóveis podem ser isentos de imposto, nomeadamente na alínea 29), que isenta a locação de bens imóveis. Esta norma resulta da transposição do n.º 1, alínea I), do artigo 135.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28/11).

12. A alínea 29) comporta ainda um conjunto de exceções à norma de isenção, que não sendo aplicáveis à situação em análise, não se verifica necessário versar sobre as mesmas.

13. Relativamente ao que se entende por locação de bens imóveis, não consta da Diretiva IVA nem do seu Regulamento de Execução a sua definição. Não tendo sido conferida competência aos Estados-Membros para fixar esse conceito em conformidade com os seus ordenamentos jurídicos, há que recorrer, sobre esta matéria, à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

14. Considera o TJUE que se está 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.

15. Assim, em consonância com a jurisprudência comunitária, tem sido entendimento dos serviços que a locação deve traduzir-se na colocação passiva do imóvel à disposição do locatário, ligada ao decurso do tempo da locação 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.

16. O TJUE confirmou também que a locação de bens imóveis para o desenvolvimento de uma atividade empresarial ou comercial (por exemplo, uma loja, um escritório, um armazém), pode ser igualmente isenta de IVA, desde que o contrato seja, de fato, um contrato de locação de imóvel e não envolva serviços adicionais que modifiquem a natureza da operação.

17. Ora, conforme o ponto 3 da cláusula 5ª do contrato anexo ao presente pedido, relativamente ao montante que respeita à renda mensal, encontra-se refletivo "o valor de todos os serviços essenciais, designadamente os referentes a iluminação, limpeza e conservação das partes comuns a todo o empreendimento, gestão do acesso ao mesmo, e, ainda, de conservação e manutenção de fossa comum, excluindo-se todas as despesas e encargos previstos nos n.ºs um (1) e dois (2) da Cláusula seguinte".

18. Conforme referido na cláusula seguinte, "CLÁUSULA SEXTA", no seu ponto 1 e 2:

"1. Ao valor da renda acrescem, ainda, mensalmente, os valores correspondentes aos consumos de água, efetuados pela SEGUNDA CONTRATANTE, quantificados por contador Instalado pela PRIMEIRA CONTRATANTE, enquanto o espaço ocupado por aquela não estiver dotado de contador próprio, instalado pelos Serviços Municipalizados

- de água e saneamento ou por qualquer outra entidade fornecedora de água.
2. Ao valor da renda mensal acrescerão, também, mensalmente, as quantias que a PRIMEIRA CONTRATANTE tenha que suportar com a prestação de serviços de vigilância, portaria ou outros, a praticar na área total do empreendimento - que, por acordo prévio, alcançado nos termos do parágrafo seguinte, venham a ser implementados, calculadas proporcionalmente em função da área do espaço sublocado, relativamente à área total do empreendimento abrangida pelos mesmos".
19. Refere ainda o ponto 4 da referida "CLÁUSULA SEXTA" que, aos valores a cobrar, "respeitantes aos encargos, consumos e despesas referidos nos parágrafos anteriores, acresce IVA à taxa legal em vigor".
20. Assim sendo, de facto, existem serviços associados ao contrato de subarrendamento, nomeadamente, o consumo da água enquanto o espaço ocupado por aquela não estiver dotado de contador próprio bem como vigilância, portaria ou outros, a praticar na área total do empreendimento. Contudo, conforme suprarreferido, estes serão cobrados de forma isolada e apensos ao valor da renda, aos quais acrescerá a correspondente taxa de IVA.
21. Quanto aos restantes serviços, especificamente a iluminação, limpeza e conservação das partes comuns a todo o empreendimento, gestão do acesso ao mesmo, e, ainda, de conservação e manutenção de fossa comum, há que realçar que, para além de não respeitarem de forma isolada à fração do prédio em análise, são serviços que per si não podem deixar de ser efetuados para o normal funcionamento de todo o empreendimento, nem acrescentam valor isolado ao imóvel.
22. Assim sendo, o tipo de subarrendamento em questão subsume-se na mera colocação passiva do imóvel à disposição do utilizador do espaço, ligada ao decurso do tempo. Quanto aos restantes serviços associados, não geram qualquer valor acrescentado significativo que retirem à locação o carácter de preponderância na operação em causa.

IV - CONCLUSÃO

23. Deste modo, afigura-se que a sublocação em apreço beneficia da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, uma vez que assume a natureza de colocação passiva do imóvel à disposição do arrendatário ligada ao mero decurso do tempo, e não implica uma mudança da natureza da operação.
24. No que respeita aos serviços adicionais prestados (água e saneamento, vigilância, portaria ou outros que venham a ser implementados), os quais, de acordo com o contrato em apreço, são faturados em função dos consumos ou de acordo com os critérios contratualmente estabelecidos, os mesmos não beneficiam da referida isenção, se faturados de forma autónoma, tal como previsto no contrato.
25. No entanto, caso tais serviços sejam agregados à renda e faturados conjuntamente com esta, integrando uma única prestação, ainda que de valor variável, perde-se o carácter predominante da locação, fazendo cair a isenção. Nestes moldes, à operação, no seu todo, aplicar-se-á taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.