

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

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

Assunto: Cedência de exploração de estabelecimento comercial - Minimercado

Processo: 28097, com despacho de 2025-05-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I. PEDIDO

1. A Requerente começa por referir que tem atividade de arrendamento e exploração de bens imobiliários próprios ou em locação e que está enquadrada no regime normal trimestral de IVA.
2. Indica que celebrou um contrato através do qual foi cedido um espaço e uma série de equipamentos, tendo sido feita uma cessão de exploração.
3. Mais informa que o referido contrato não prevê apenas as "paredes nuas", mas antes todos os equipamentos aí descritos no contrato.
4. A Requerente pretende saber se a operação de cedência de exploração do espaço comercial poderá beneficiar da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), relativa a locação de imóveis, ou se deverá aplicar a taxa de IVA normal.
5. Com o pedido a Requerente apresentou cópia do «Contrato de Cessão de Exploração».

II. ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

6. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), a Requerente é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, periodicidade trimestral desde 01-01-2023, que se encontra registado pela atividade principal de «Comércio a retalho em outros estabelecimentos não especializados, com predominância de produtos alimentares, bebidas ou tabaco» - CAE 047112, e pela atividade secundária de «Arrendamento e exploração de bens imobiliários próprios ou em locação» - CAE 068200.
7. De acordo com o referido pela Requerente, estamos perante uma operação de cessão de exploração de um minimercado, dotado de mobiliário e equipamentos inerentes à atividade, a um sujeito passivo que nele continuará a exercer a mesma atividade.

II.i Análise do Contrato de Cessão de Exploração

8. Decorre da Cláusula 1.ª do «Contrato de Cessão de Exploração», (doravante contrato) celebrado em 02-01-2023, entre a Requerente na qualidade de Primeiro Outorgante e [], NIF [], na qualidade de Segundo Outorgante, que a primeira é proprietária da loja comercial sita no [], inserido numa moradia em regime de propriedade total, com divisões de utilização independente, inscrito atualmente sob o artigo[], com licença de utilização n.º [] emitida pela Câmara Municipal de [], bem como dos equipamentos e máquinas elencadas que dará à exploração.
9. A Cláusula 2.ª do contrato define o seu objeto como sendo a cedência do estabelecimento incluindo a utilização de mobiliário e equipamentos especificados na Cláusula 1.ª.

10. A Cláusula 3.^a estabelece que o contrato vigorará pelo período de 5 anos, renovando-se automaticamente no seu termo, por sucessivos períodos de 5 anos, caso não haja lugar a denúncia de qualquer uma das partes.

11. De acordo com a Cláusula 4.^a, em contrapartida da cedência do espaço, o Segundo Outorgante pagará à Requerente a quantia de 400 acrescidos de IVA à taxa normal em vigor.

12. A Cláusula 5.^a explicita que a atividade a ser exercida no estabelecimento comercial cedido será, nomeadamente, um minimercado.

13. Da Cláusula 6.^a resulta que os encargos e despesas correntes inerentes ao fornecimento de bens ou serviços relativos ao estabelecimento comercial cedido, tais como água, eletricidade, gás, telefone, rede de dados, obras de remodelação, limpeza e outros custos de funcionamento, bem como o seguro para o recheio do imóvel e outros que, por lei, sejam obrigatórios para o normal funcionamento de espaço, são da responsabilidade do Segundo Outorgante.

14. A mesma Cláusula prevê ainda que o Segundo Outorgante se compromete a utilizar o espaço e os equipamentos referidos na Cláusula 1.^a, de forma diligente e cuidadosa e em cumprimento de todos os requisitos legais aplicáveis, devendo dar imediato conhecimento ao Primeiro Outorgante logo que tome conhecimento de alguma situação que implique ou possa implicar uma deterioração ou mau funcionamento dos espaços e equipamentos.

15. A Cláusula 7.^a relativa à extinção do contrato prevê que qualquer que seja a causa da rescisão, o Segundo Outorgante fica obrigado a entregar à Requerente o imóvel, bens e equipamentos que lhes foram disponibilizados, em perfeitas condições de funcionamento e conservação, ressaltando-se de deteriorações e desgaste decorrentes do seu uso normal e prudente.

II.ii Enquadramento da operação em apreço

16. Pretende a Requerente saber se poderá beneficiar da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, relativa a locação de imóveis, ou, se ao invés, deve ser sujeita a IVA nos termos gerais.

17. Prevê o 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, de acordo com o artigo 4.º, n.º 1 do CIVA, as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias e importações de bens.

18. O artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do CIVA, considera que são sujeitos passivos de imposto, entre outros, as pessoas singulares (como é o caso) que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de prestação de serviços.

19. A operação em causa configura, por força do acima referido, n.º 1 do artigo 4º do CIVA, uma prestação de serviços efetuada a título oneroso, por dois sujeitos passivos no exercício habitual da sua atividade, sendo sujeita a IVA.

20. Cumpre, portanto, aferir se a referida sujeição beneficia de alguma derrogação, nomeadamente da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, ou se, tratando-se de uma cedência de exploração de estabelecimento comercial, se encontra excluída do âmbito da isenção nos termos da subalínea c) da mesma alínea 29.

21. Dispõe 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 da Diretiva IVA, nem, tão pouco, do seu Regulamento de Execução, o que se entende por locação, não tendo 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.

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. A Autoridade Tributária e Aduaneira, por apego à referida jurisprudência do TJUE, considera 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, no caso em apreço, estamos perante uma operação de cedência de exploração de um minimercado, dotado de mobiliário e equipamentos inerentes a esta atividade, a um sujeito passivo que nele continuou a exercer a mesma atividade por sua conta e risco.

30. O que significa que a Requerente não se limita a ceder onerosamente a utilização de imóvel, antes cede o direito de explorar um estabelecimento comercial instalado no imóvel e apetrechado com mobiliário e equipamentos necessários ao exercício da referida atividade, a um sujeito passivo que nele continuará a exercer a mesma atividade, isto é, estamos perante a cedência de exploração de uma unidade económica e não apenas perante a cedência de utilização de um espaço com equipamentos.

31. Acresce, ainda, o facto de a Requerente e o sujeito passivo destinatário da prestação de serviços estarem ambos registados para o exercício de atividade de «Comércio a retalho em outros estabelecimentos não especializados, com predominância de produtos alimentares, bebidas ou tabaco» indiciando a continuidade da atividade, o que, corrobora estarmos perante uma locação de bens imóveis de que resulta a transferência onerosa da exploração de um estabelecimento comercial.

32. Deste modo, esta operação consubstanciando uma locação de bens imóveis de que resulta a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial, encontra-se excluída da isenção pela derrogação constante da 2ª parte da subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, sendo-lhe aplicada a taxa normal do imposto prevista no artigo 18.º, n.º 1, alínea c) do CIVA.

III. CONCLUSÃO

33. Face ao exposto pode concluir-se que:

33.1. 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.

33.2. A exceção à isenção, prevista na 2.ª parte da subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA - «qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial» - encontra-se prevista no CIVA na sequência da faculdade concedida ao Estados Membros na parte final da alínea l) do n.º 1 do artigo 135º da Diretiva IVA.

33.3. No caso em apreço, a Requerente, arrendatária do imóvel, não se limita a ceder onerosamente a utilização do imóvel, mas antes cede o direito de explorar um estabelecimento comercial instalado no imóvel e apetrechado com mobiliário e equipamentos necessários ao exercício da atividade, a um sujeito passivo que nele continuará a exercer a mesma atividade.

33.4. Assim, esta operação consubstancia uma locação de bens imóveis de que resulta a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial, sujeita a IVA e dele não isenta, sendo aplicada a taxa normal do imposto, atualmente em 23%.

[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 Acórdão 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. do 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