AT autoridade tributária e aduaneira

INFORMAÇÃO VINCULATIVA

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

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

Assunto: Contratos de prestação de serviços para escritórios / contrato de utilização de espaço em galeria comercial - Direito à dedução

Processo: 28741, com despacho de 2025-09-04, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - Descrição do pedido:
1. A Requerente começa por referir que é proprietária do prédio sito em [], denominado "[]", inscrito na matriz predial urbana sob o artigo [] daquela freguesia, concelho de [] no qual irá construir um "Edifício", titulado pelo Alvará de Operação de Loteamento n.º 00/2019, de 00/00, no quadro da Unidade de Execução [].
2. Acrescenta a Requerente que em 00/00/2024 celebrou um Contrato-Promessa de Compra e Venda com a [], Nif. [] (doravante X), através do qual prometeu vender este Edifício, a produzir efeitos dia 00/00/2025.
3. A X solicitou Informação Vinculativa à AT relativamente ao enquadramento dos contratos de prestação de serviços para escritórios e de utilização de loja em galeria comercial, bem como direito à dedução imediata do imposto suportado com a construção, questões essenciais à atividade que pretendia desenvolver, pedido que foi objeto de decisão favorável.
4. Porém, em 00/00/2025, a X denunciou unilateralmente o mencionado Contrato-Promessa, pelo que irá a Requerente proceder, ela mesma, à construção e exploração do Projeto, em tudo semelhante ao que seria desenvolvido pela X, e no âmbito do seu objeto social.
5. Assim, a Requerente irá celebrar contratos de prestação de serviços (cuja minuta anexa como Documento n.º 5), através dos quais irá prestar um conjunto integrado de serviços, que abrange a cedência do uso das áreas de escritórios e parque de estacionamento, bem como um conjunto de serviços de qualidade e eficiência, com vista a satisfazer as necessidades funcionais dos futuros utilizadores desses serviços (descritos no Anexo 1), bem como contratos de utilização de espaço em galeria comercial (cuja minuta junta como Documento n.º 6).
6. Menciona também a Requerente que irá proceder à construção do citado Edifício, composto por [] pisos acima do solo e [] abaixo do solo, ficando estes últimos afetos a estacionamento, o piso ao nível do solo à galeria comercial e os restantes a escritórios, sendo que a Galeria Comercial "estará inserida no enfiamento da rua principal, fazendo parte de []" [1].
7. A gestão, funcionamento e utilização do Edifício e dos demais espaços e equipamentos comuns do empreendimento será efetuada de modo integrado e de acordo com o respetivo Regulamento.
8. Refere ainda que, tal como consta do Anexo I junto como Documento n.º 5, para além da disponibilização dos espaços destinados a escritórios, serão prestados serviços de gestão das instalações, de manutenção de equipamentos, de assistência técnica, de limpeza (incluindo consumíveis), de segurança física / supervisão e consumos de água e eletricidade, sendo comum e partilhado a todos os futuros ocupantes (utilizadores), entre outros, os seguintes serviços:
«a) Uma equipa de gestão local, responsável pela gestão do edifício;
b) Planeamento, criação e dinamização de iniciativas e eventos dirigidos aos ocupantes;
c) Desenvolvimento de conteúdos digitais para as redes sociais e de uma aplicação

digital dirigida aos ocupantes do edifício;
d) Receção em pleno funcionamento, pelo menos, entre as 8:00h e as 20:00h, de segunda a sexta-feira, nos dias úteis;
e) Vigilância por elementos de empresa especializada, 24h por dia, 365 dias por ano;
f) Limpeza diária de todos os espaços comuns e privados;
g) Possibilidade de utilização de sala multiusos comum;
h) Balneários;
i) Iniciativas de marketing;
j) Manutenção de todos os equipamentos comuns (por exemplo, ar condicionado, garagens, elevadores, etc.);
k) Consumos de eletricidade e água nos espaços comuns e privados do Edifício.» [2]
9. Advoga a Requerente que os serviços supra mencionados, incluídos e indissociáveis da cedência de utilização de espaço, terão como contrapartida uma remuneração e tornam o contrato de prestação de serviço atípico (inominado), que não pode ser considerado como uma mera colocação passiva do imóvel / escritórios, distinta do arrendamento, não podendo ser enquadrável na isenção prevista no artigo 9.º, alínea 29) do Código do IVA (CIVA).
10. Já «[n]o caso dos contratos de utilização de espaço em galeria comercial a sujeição a IVA afigura-se totalmente pacífica dada a natureza e âmbito dos mesmos.» [3]
11. Pretende, assim, a Requerente que lhe seja confirmado «que os serviços a serem desenvolvidos no imóvel, no âmbito de contratos de prestação de serviços, serão indiscutivelmente sujeitos e não isentos de IVA, e nessa medida, mais se requer a confirmação de que a totalidade das obras a realizar no imóvel, sendo relativos alocáveis a operações sujeitas não isentas de IVA, conferem a possibilidade de exercer o direito à dedução do IVA suportado, em trabalhos prévios e na própria construção, em momento anterior ao início da exploração do Edifício, ou seja, a dedução imediata do IVA suportado (ainda que autoliquidado).» [4]
12. Com o pedido, a Requerente juntou 6 documentos: [Certidão Permanente da sua matrícula no Registo Comercial (Documento n.º 1); Caderneta Predial do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo [] da freguesia de [] e Certidão Permanente da sua matrícula no Registo Comercial (Documento n.º 2); Informação Vinculativa [] solicitada pela X (Documento n.º 3); Denúncia do Contrato-Promessa (Documento n.º 4); Minuta de contrato de prestação de serviços para escritórios (Documento n.º 5); e Minuta de contrato de utilização de espaço em galeria comercial (Documento n.º 6)], proposta de enquadramento jurídico-tributário e justificação do carácter de urgência do pedido, tendo procedido ao pagamento da taxa de urgência fixada.

II - Proposta de enquadramento jurídico-tributário apresentada
13. A Requerente começa por referir que irá prestar aos utilizadores dos espaços um conjunto integrado de serviços, indissociáveis da utilização dos espaços e em contrapartida de uma remuneração única, nomeadamente, serviços de manutenção, limpeza, segurança e vigilância, consumos de água e eletricidade, utilização de espaços comuns (sala multiusos e balneários), disponibilização de uma App aos utilizadores do Edifício, tal como consta do Anexo I do contrato de prestação de serviços.
14. Fazendo, posteriormente, considerações gerais sobre a isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, bem como sobre a posição da AT e do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) nesta matéria, chamando, designadamente, à colação as Informações Vinculativas 26962, 11966 e 26171,
15. Para concluir que também os contratos de prestação de serviços que irá celebrar com os futuros utilizadores vão muito para além da simples cedência de utilização de um espaço num imóvel, sendo prestados uma multiplicidade de serviços indissociáveis daquela cedência, em contrapartida de uma remuneração única, pelo que se afastam dos típicos contratos de arrendamento, na qual se dá a exploração passiva do imóvel.
16. Em consonância, aliás, com o decidido pela AT em resposta ao Pedido de Informação Vinculativa apresentada X, que tem por base operações atinentes a minutas

de contratos de prestação de serviços em tudo semelhantes as que a Requerente irá desenvolver.
17. Pelo que advoga a Requerente que as prestações de serviços que irá efetuar se encontram excluídas da isenção prevista no artigo 9.º, alínea 29) do CIVA, sendo sujeitas a IVA e dele não isentas.
18. No que tange aos contratos de utilização de loja em galeria comercial, não oferece à Requerente qualquer dúvida que se encontram sujeitos a IVA, chamando à colação, para cabal clarificação da questão, o Parecer do Centro de Estudos Fiscais (CEF) n.º 51/2005, atinente ao enquadramento em sede de IVA nos Centros Comerciais.
19. Efetivamente, «apesar de estar a ser solicitada a confirmação do enquadramento jurídico-tributário do contrato de prestação de serviços, em particular dos espaços de escritórios os quais, novamente, devem ser vistos como uma prestação de serviços indissociável que incluem também, esta utilização dos espaços a par de tantos outros serviços já elencados, o CEF efetua naquele parecer diversas notas relevantes para este caso.» [5]
20. Em síntese, segundo a Requerente, neste Parecer, o CEF considera os contratos de utilização de loja em centro comercial como contratos atípicos, que possuem alguns elementos essenciais, também presentes na prestação de serviços que a Requerente irá efetuar, como sejam «"acesso às áreas de utilização comuns e direito aos serviços que devem ser prestados pela gestora (...) serviços de interesse comum (...) (segurança, publicidade, locais de diversão, condições de funcionamento, serviços de limpeza, consultadoria, e a garantir o acesso às áreas de uso comum"» [6]
21. O que significa, no entender da Requerente, que «[p]or maioria de razão, também no contrato sob análise, para além de não existir uma disponibilização passiva do imóvel, verifica-se, com base no parecer do CEF, que ainda que não estejamos perante um contrato de utilização de loja em centro comercial, estão reunidas todas a condições para se considerar tal contrato atípico, e assim como prestação de serviços sujeita e não isenta de IVA.» [7]
22. Desta forma, a Requerente prevê liquidar IVA nos contratos de utilização de loja em galeria comercial, em sintonia, aliás, com o que foi decidido pela AT em resposta ao Pedido de Informação Vinculativa apresentada X.
23. No que concerne ao exercício do direito à dedução do IVA suportado em trabalhos prévios ao início da exploração de edifícios de escritórios, argui a Requerente que tratando-se de uma operação sujeita à IVA e dele não isenta nos termos gerais do CIVA, também o direito à dedução do IVA terá lugar nos termos gerais, observando o previsto nos artigos 19.º e seguintes do CIVA, nomeadamente que os bens ou serviços adquiridos estejam diretamente relacionados com o exercício da atividade económica desenvolvida pelo sujeito passivo.
24. Considerando o TJUE, designadamente no Proc. C-496/11, de 06/09/2012, que não é necessário que a atividade já tenha tido início para ser exercido o direito à dedução, desde que o sujeito passivo tenha intenção, devidamente comprovada, de vir a desenvolver essa atividade,
25. O que, para a Requerente, no caso em apreço é comprovada pelos elementos objetivos atinentes ao seu objeto social de exploração e gestão de imóveis próprios e alheios e à prestação de serviços conexos com essa atividade, e à minuta de contrato de prestação de serviços a celebrar com os utilizadores do espaço dos escritórios.
26. Sendo que foi esta a conclusão a que a AT chegou no Pedido de Informação Vinculativa apresentada X.
27. Desta forma, a Requerente solicita que lhe seja confirmado o seguinte entendimento:
«a) O contrato de prestação de serviços para escritórios, cujo objeto é a prestação de um conjunto integrado de serviços que incluem, para além da disponibilização de espaços, a prestação de serviços indissociáveis e necessários para a utilização dos mesmos, incluindo a gestão das instalações, a manutenção de equipamentos, a assistência técnica e a limpeza e segurança física/supervisão, é um contrato atípico,

não sendo enquadrável como contrato de locação para efeitos da isenção de IVA prevista no n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA;
b) O mesmo se verifica relativamente ao contrato de utilização de espaço em galeria comercial;
c) Requerente poderá exercer o direito à dedução do IVA suportado nas atividades preparatórias de construção do imóvel, incluindo aquele objeto de autoliquidação, em momento anterior ao início da exploração do espaço de escritórios / galeria comercial a serem instalados no edifício.» [8]

III - Enquadramento em sede de IVA
III.1. - Considerações prévias
28. 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 por opção desde 00/00/2017, que se encontra registado pela atividade principal de «Atividades dos fundos de investimento do mercado monetário e do mercado não monetário» - CAE 64310, e pelas atividades secundárias de «Desenvolvimento de projetos de edifícios» - CAE 68120 e de «Compra e venda de bens imobiliários» - CAE 68110, sendo um sujeito passivo misto.
29. Ora, desde logo, tendo em conta o teor do pedido efetuado e as minutas dos contratos a celebrar com os futuros utilizadores, temos que a Requerente não se encontra registada pela atividade de locação ou exploração de bens imóveis,
30. Pelo que deverá, com a maior brevidade possível, proceder à entrega de uma Declaração de Alterações, nos termos do artigo 32.º do CIVA, acrescentando essa atividade.
31. Acresce que, embora na "Proposta de enquadramento tributário" apresente um capitulo (II.) destinado ao enquadramento dos contratos de utilização de loja em galeria comercial, acaba por referir que «também no contrato sob análise, para além de não existir uma disponibilização passiva do imóvel, verifica-se, com base no parecer do CEF, que ainda que não estejamos perante um contrato de utilização de loja em centro comercial, estão reunidas todas a condições para se considerar tal contrato atípico, e assim como prestação de serviços sujeita e não isenta de IVA.».
32. Ainda assim, dado que o Parecer do CEF n.º 51/2005 versa, precisamente, sobre a cedência de utilização de lojas em centro comercial, e a Requerente solicita que lhe seja confirmado que o contrato de utilização de espaço em galeria comercial não é enquadrável como contrato de locação para efeitos da isenção de IVA do artigo 9.º, alínea 29) do CIVA, tal como o contrato de prestação de serviços para escritórios,
33. Será efetuado o enquadramento da cedência de utilização de lojas na galeria comercial (que, para efeitos de IVA, não diverge do enquadramento em centro comercial), ainda que forma sumária.
34. Por último nesta sede, importa referir que o entendimento veiculado na presente Informação Vinculativa assenta na descrição efetuada no Pedido e no pressuposto de que a Requerente irá prestar os serviços tal como se encontram plasmados nas Minutas dos contratos que foram juntas, pelo que qualquer alteração aos elementos agora apresentados, que venha a ocorrer nos contratos que serão efetivamente celebrados (definitivos) poderá implicar que o entendimento ora propugnado não seja aplicável, conduzindo à caducidade da Informação Vinculativa.

III.2. - Análise dos documentos juntos
35. Conforme já referimos, com o Pedido foram juntos 6 documentos, sendo que, para o que ora interessa, daremos nota dos aspetos mais relevantes da Minuta de contrato de prestação de serviços para escritórios (Documento n.º 5) e da Minuta de contrato de utilização de espaço em galeria comercial (Documento n.º 6)].
36. Ora, começando pelo Documento n.º 5 - Minuta de contrato de prestação de serviços (para escritórios), o mesmo será composto por 6 Anexos, dos quais apenas foi junto o Anexo 1 - "Listagem dos serviços prestados".

37. Desta Minuta, na qual a Requerente surge como Primeira Contratante e a Utilizadora do espaço como Segunda Contratante ou Cliente (doravante Utilizadora), começa por resultar dos Considerandos que:
«(A) A Primeira Contratante é a legítima proprietária do edifício sito em [] (...) inscrito na matriz predial da mesma freguesia sob o artigo [], (...) composto por espaços destinados a lojas e espaços comerciais (Galeria Comercial), por espaços destinados a escritórios e por um parque de estacionamento (o "Edifício"); (...)
(C) No âmbito da actividade por si desenvolvida e no âmbito do presente Contrato, a Primeira Contratante propõe-se oferecer um serviço integrado que inclui, para além do uso das áreas que compõem o Edifício, a prestação de um conjunto de serviços de qualidade e eficiência, adequados a assegurar as atuais necessidades funcionais da Segunda Contratante, conforme melhor descritos no Anexo 1, serviços esses que motivaram a decisão de contratar por parte da Segunda Contratante, sendo tal do perfeito conhecimento da Primeira Contratante;
(D) A gestão, funcionamento e utilização do Edifício e dos espaços que o integram será efetuada de modo integrado, como um todo harmónico, pelo que os utilizadores do Edifício deverão observar o Regulamento de Utilização e Funcionamento do Edifício (de ora em diante, o "Regulamento"), a aprovar e que será elaborado nos termos previstos neste Contrato e que regulará igualmente a gestão, funcionamento e utilização dos demais espaços e equipamentos comuns do empreendimento em que o Edifício se insere; (...).»
38. De acordo com a Cláusula 1:
«1. Pelo presente Contrato, a Segunda Contratante contrata com a Primeira Contratante a prestação de um conjunto integrado de serviços que incluem, para além da disponibilização de espaços, a prestação de serviços indissociáveis e necessários para a utilização dos mesmos, incluindo a gestão das instalações, a manutenção de equipamentos, a assistência técnica e a limpeza e segurança física/supervisão, conforme melhor descrito no Anexo 1.
2. Nos termos e para os efeitos do ponto anterior, os espaços a disponibilizar pela Primeira Contratante no Edifício, e que se encontram licenciados para serviços, são os seguintes: [*], os quais se encontram devidamente assinalados a cor na(s) planta(s) anexa(s) ao presente Contrato como Anexo 2 (os "Espaços").
3. A Segunda Contratante declara que os Espaços se encontram em condições adequadas e com o licenciamento necessário ao desenvolvimento da sua atividade. A Segunda Contratante declara ainda que será da sua exclusiva responsabilidade a obtenção de quaisquer licenças, incluindo o custo associado, necessárias ao desenvolvimento da sua actividade nos Espaços. (...)»
39. No Anexo 1 encontram-se previstos os serviços a prestar pela Requerente, sendo de destacar as atividades previstas no ponto 1, mormente os seus pontos mais importantes:
«1. DEFINIÇÃO DAS ACTIVIDADES (...)
1.1 Gestão do Edifício
O Edifício terá uma equipa de gestão local com as seguintes responsabilidades:
(...) Procurement dos vários prestadores de serviços (limpeza, segurança, manutenção, utilities, etc.);
Coordenação dos prestadores de serviços;
Identificação de pontos de ineficiência e aplicação de medidas corretivas para os mesmos; (...)
Planeamento, criação e dinamização de iniciativas e eventos de marketing para o Complexo; (...)
1.2. Gestão e Recepção do Edifício
O Edifício terá uma gestão centralizada e recepção comum a todos os escritórios e em pleno funcionamento diário, pelo menos, entre as 8:00 e as 20:00, de segunda a sexta-feira, nos dias úteis. Dentro deste horário, um ou mais elementos de empresas especializadas permanecerão na recepção do Edifício, onde poderão executar

actividades de recepção dos visitantes.
Fora do horário e dias descritos anteriormente, serão executadas rondas de vigilância ao Edifício (...).
1.3. Vigilância do Edifício
A vigilância será garantida por elementos de empresas especializada, 24h/dia, 365 dias/ano.
Um vigilante terá posto permanente na central de segurança que controla e monitoriza o Edifício, não sendo a mesma localizada, necessariamente no Edifício, sendo esta central o local de recepção de todos os sinais de CCTV, alarmes e gestão técnica dos edifícios, permitindo uma monitorização constante dos mesmos,
O(s) outro(s) vigilante(s) irá(ão) circular pelo Edifício, executará(ão) rondas de vigilância e, em permanente contacto com a central de segurança, acorrerá(ão) a todas as situações de emergência que sejam detectadas.
1.4. Sistemas de marcação de Sala Multiusos, utilização de balneários e parque de estacionamento de bicicletas
O edifício encontra-se dotado de áreas comuns sociais partilhadas entre todos os CLIENTES (...), nomeadamente e sem limitar, uma sala Multiusos, balneários e parque de estacionamento de bicicletas.
(...) a utilização da sala multiusos pode ter de ser sujeita a marcação prévia para melhor gestão do espaço.
1.5. Marketing e Publicidade
Estão ainda incluídos um plano anual de eventos e iniciativas que serão dinamizadas nas zonas comuns para todos os CLIENTES, como por exemplo, (...) business talks, concertos e after works no terraço (...), dias temáticos (...)
Para além disso, os utilizadores do Edifício terão à sua disposição uma aplicação digital móvel interativa (...)
1.6. Gestão, Manutenção e Limpeza do Edifício
1.6.1. Manutenção Preventiva e Correctiva dos Equipamentos de Utilização Comum do Edifício
Estas atividades correspondem à execução dos trabalhos de manutenção preventiva das instalações de utilização comum do Edifício, de acordo com os Planos de Manutenção Preventiva especificados para cada tipo de equipamento e instalação, de 2.ª a 6.ª feira das 8h às 17h. (...)
Os equipamentos abrangidos no presente contrato são os seguintes:

Equipamentos de ar condicionado - Espaços Comuns;
Equipamentos de ar condicionado - Espaços próprios;
Sistemas ventilação das garagens, áreas técnicas, instalações sanitárias (...);
Instalações eléctricas comuns (...);
Instalações eléctricas dos espaços próprios;
Outros sistemas de segurança eletrónica, onde se inclui o CCTV - Sistemas de Vigilância Para Controlo de Acessos, Contagem de Pessoas e, Alarme de Intrusão, etc;
Sistema de gestão técnica centralizada;
Elevadores;
Sistema de controlo de acessos, incluindo portas automáticas, cancelas, videoporteiros e outros;
Redes de Águas e Esgotos (...)»

1.7. Gestão, manutenção; Segurança e Limpeza dos espaços e áreas exteriores de acesso público do Edifício
Manutenção Preventiva e correctiva dos espaços exteriores de acesso público do Edifício, designadamente do Terraço, das Galerias do Equipamento e Mobiliário Urbano (...)
1.8. Consumos e Consumíveis do Edifício
1.8.1. Das áreas comuns de acesso privado e de acesso público do Edifício
Estão incluídos nos serviços a prestar a dotação dos espaços de energia elétrica, água, ar condicionado, e consumíveis elétricos, de higiene e de limpeza para o período de

funcionamento normal do edifício (...)
1.8.2. Consumo de eletricidade dos espaços próprios
Estão incluídos nos serviços a prestar a dotação dos espaços privados de energia elétrica. O consumo anual de energia incluído e assegurado pela Primeira Contraente é de [x gWh]/ano.
1.8.3. Consumos de água dos espaços próprios
Estão incluídos nos serviços a prestar a dotação dos espaços privados de abastecimento de água. O consumo anual de água incluído e assegurado pela Primeira Contraente é de [x] m3./ano.
1.9. Higiene e Limpeza
a) Limpeza dos Espaços Comuns interiores
A limpeza é diária, feita nos Dias Úteis, e consiste na limpeza do hall de entrada, das escadas de serviço, dos elevadores, dos WCs, dos átrios e patamares dos pisos. Está também contemplada a limpeza periódica dos envidraçados exteriores e das garagens.
b) Limpeza dos Espaços Comuns de Acesso Público
A limpeza é diária, feita nos Dias Úteis, e consiste na limpeza dos espaços exteriores (...), Papeleiras, Equipamento/Mobiliário Urbano, Central de Segurança e Vigilância, recolha de Resíduos Sólidos Urbanos (RSU) e da Fachada.
c) Limpeza dos Espaços Privados
A limpeza é diária, feita nos Dias Úteis, e consiste na limpeza de todos os pavimentos, com aspiração, ou método mais apropriado ao tipo de material, na limpeza diária do mobiliário, no despejo dos cestos de papéis e na limpeza dos WCs, quer no que diz respeito aos pavimentos, quer no que respeito ao mobiliário e sanitários e incluindo a reposição de consumíveis, que inclui o papel higiénico e o sabonete líquido, etc., e de acordo com os níveis de serviço a definir para um escritório-tipo
Está ainda contemplada a limpeza periódica dos vidros interiores.
d) Limpeza dos estacionamentos
A limpeza destes espaços está prevista ser realizada com a periodicidade pré-estabelecida (...)
6. TRABALHOS COMPLEMENTARES
A execução de trabalhos complementares à prestação de serviços contratados (...) ser estabelecido relação contratual autónoma em condições a acordar entre as partes.»
40. De harmonia com a Cláusula 2.1., os Espaços cedidos apenas podem ser utilizados para escritórios, estacionamento de veículos automóveis e arrecadação, sendo o contrato feito por um determinado n.º de anos (Cláusula 3.1.).
41. Pelos serviços prestados será paga uma remuneração mensal global, acrescida de IVA à taxa legal em vigor (Cláusula 4.1.), e, nos termos da Cláusula 5.1., será objeto de atualização tendo em conta índice de preços ao consumidor ou nos termos da fórmula prevista no ponto 7.2 do Anexo 1, consoante o maior e desde que desta resulte uma atualização positiva.
42. A fórmula mencionada, e que consta do ponto 7 do Anexo 1, é seguinte:
«RM(n+1) = 0,93 x RMn x Fpc + 0,07 x RMn x Fc
RMn = Remuneração mensal a pagar no ano n do contrato
n = Ano de vigência do contrato (n >=1)
RM(n+1) = Remuneração a pagar no ano (n+1) de contrato
Fpc = Factor de actualização anual dos preços ao consumidor
Fc = Factor de actualização anual dos preços de energia
Por decisão do proprietário, o Fpc de um determinado ano poderá ser igual ao Fc desse mesmo ano para efeitos de cálculo da fórmula atrás mencionada. Caso resulte, da aplicação da presente actualização, uma variação negativa do valor remuneração mensal total, a mesma não será actualizada, mantendo-se a remuneração total anteriormente fixada.»
43. Sendo ainda de referir que o valor mensal da remuneração será fixo enquanto não se alterarem as condições de funcionamento, a lista de equipamentos e/ou espaços e serviços não se alterarem (7.1), caso estes se alterem, ou os encargos com o pessoal

ou alteração de preços aos fornecedores, a remuneração será atualizada / revista (7.3 e 7.4).

44. A Cláusula 7 é atinente a outras obrigações da Utilizadora, nomeadamente fazer um uso prudente dos Espaços e Equipamentos, sendo responsável por quaisquer danos a que dê causa [1.(i)], permitir os trabalhos de reparação e manutenção por conta da Requerente [1.(v)], cumprir todos os Regulamentos do Edifício [1.(viii)], e celebrar contratos de seguro contra todos os riscos, que abranja responsabilidade civil, que cubra o recheio dos Espaços [1.(ix)].

45. Por seu turno, as obrigações da Requerente encontram-se elencadas na Cláusula 8.1., que vão desde a entrega dos Espaços à prestação dos serviços elencados no Anexo 1, incluindo a realização atempada dos trabalhos de reparação e manutenção para benefício dos Espaços e respetivo equipamento.

46. De acordo com a Cláusula 9.1. e 9.2., a Utilizadora não poderá fazer quaisquer intervenções /alterações sem prévia autorização da Requerente, sendo que, findo o contrato, terá que devolver os Espaços e respetivos equipamentos livre e desocupado de pessoas e bens (9.3), e «em open space (isto é, sem divisórias), bem como a repor, ressalvado um uso prudente e cuidado, os Espaços e equipamentos e sistemas existentes no espaço de conservação em que os recebeu na Data de Disponibilização dos Espaços.» (9.4.)

47. Por último, no que concerne à Minuta de contrato de utilização de espaço em galeria comercial (sem quaisquer anexos), junto como Documento n.º 6, a celebrar entre a Requerente, na qualidade de Primeira Contraente e a Utilizadora de uma loja como Segunda Contratante (doravante Lojista), começa por decorrer dos Considerandos que:

«(A) A Primeira Contratante é proprietária do edifício sito em [] (...) inscrito na matriz predial da mesma freguesia sob o artigo [], (...) composto por espaços destinados a lojas e espaços comerciais (Galeria Comercial), por espaços destinados a escritórios e co-working e por um parque de estacionamento (o "Edifício"); (...)

(D) A Galeria Comercial é composta por Lojas e espaços destinados ao exercício de atividades comerciais de retalho e/ou prestação de serviços de restauração e a atividades complementares, os quais distribuídos de acordo com uma cuidada planificação técnica e espaços comuns de circulação, com todas as infraestruturas de apoio, nomeadamente, serviços de limpeza, manutenção, segurança, promoção e marketing, com o objetivo de assegurar a exploração integrada daquelas diversas atividades, de harmonia com uma gestão única e centralizada;

(E) A Galeria Comercial deve funcionar como um todo harmónico (...), e ainda para viabilizar aquela administração, a Primeira Contraente aprovou um Regulamento de Funcionamento e Utilização do Edifício, a seguir abreviadamente designado por "Regulamento", cujo texto deverá ser respeitado por todos os lojistas e utilizadores do edifício (...)»

48. De harmonia com a Cláusula 1.ª, n.º 1.1., a Requerente confere ao Lojista o direito à utilização da Loja n.º (...) da Galeria Comercial, sendo, nos termos do n.º 1.2, este direito é indissociável dos seguintes:

«1.2.1. O direito de acesso, para os fins apropriados, às áreas de utilização comum, designadamente corredores de serviço, às instalações sanitárias e aos equipamentos para carga e descarga de mercadorias, bem como ao estacionamento, nas condições de operação que, em cada momento, estiverem em vigor;

1.2.2. O direito de beneficiar dos diversos serviços indissociáveis da utilização da Loja e estrutura de apoio da Galeria Comercial, nomeadamente, e sem limitar, serviços de limpeza, serviços de segurança, serviços de manutenção e conservação das partes e equipamentos de utilização comum da Galeria Comercial, tal como definidos no Regulamento;

1.2.3. O direito de beneficiar dos serviços associados de promoção e marketing da Galeria Comercial implementados pela Primeira Contraente, em sinergia com a envolvente comercial, artística e cultural; e

1.2.4. O direito de usar, em conjunto com as da sua Loja, a denominação e a insígnia

da própria Galeria Comercial.»
49. Nos termos da Cláusula 2.ª, n.º 1, a Loja assumirá uma determinada denominação social, que não poderá ser alterada sem o consentimento prévio escrito da Requerente, obrigando-se a Lojista a exercer a atividade de forma ininterrupta (n.º 2), sendo o exercício de utilização da Loja efetuada por um determinado prazo (n.º 3).
50. Conforme prevê a Cláusula 3.ª, n.º 1, pela utilização da Loja, o Lojista pagará à Requerente uma retribuição periódica mensal constituída pela soma de duas parcelas: uma remuneração mínima garantida, designada por "Remuneração Mínima", que corresponde a um montante fixo e pré-determinado; e uma Remuneração Percentual, corresponderá à diferença positiva entre o valor resultante da aplicação de uma percentagem ao valor das vendas desse mês (sem IVA) da Loja em questão, e a Remuneração Mínima desse mês.
51. A Remuneração Mínima é atualizada tendo por referência o índice de preços ao consumidor, exceto habitação, do Continente (IPC), ou outro que venha a substituí-lo de acordo com a fórmula IPC n-2 (segundo mês anterior àquele em que se verifica a atualização) / IPC n-4 (quarto mês anterior àquele em que se verifica a atualização), tal como se encontra explicitado nos restantes ns. da Cláusula 3.ª.
52. Já a Remuneração Percentual é calculada observando o previsto na Cláusula 4.ª, sendo de notar a obrigação de o Lojista remeter mensalmente à Requerente os dados do valor global da faturação da loja (n.º 2), bem como a obrigação de «permitir a adequada fiscalização do valor das vendas por si efetuadas, pela Primeira Contraente, e consequentemente a permitir a esta que, por si ou através de pessoa por si indicada e no seu interesse, desenvolva, nomeadamente, as seguintes ações:
a) manter representantes da Primeira Contraente no interior da Loja, designadamente junto à caixa registadora ou em qualquer outro local onde sejam preenchidos documentos de venda (...);
b) de fiscalização e verificação (...), de todos os elementos, registos e/ou livros de escrita comercial e fiscal suscetíveis de (...) permitir averiguar a exatidão dos valores apresentados pela Segunda Contraente como correspondentes ao valor das vendas; e
c) exigir o ficheiro SAF-T PT (na modalidade "SAF-T faturação") (...)»
53. Em conformidade com a Cláusula 5.ª, o Lojista obriga-se ainda a pagar uma quantia mensal, designada por "Encargos Comuns", resultante da soma de uma percentagem do valor das despesas e encargos com o funcionamento e utilização da Galeria Comercial e de uma percentagem do valor das despesas e encargos com a promoção da Galeria Comercial.
54. Na Cláusula 6.ª, constam outras obrigações do Lojista, como sejam a sua responsabilidade pela segurança no interior da Loja e de quaisquer bens ou equipamentos, nomeadamente decorrentes de roubo, furto, incêndio, entre outros (n.º 1), dar formação aos seus empregados em matéria de segurança e saúde no trabalho [n.º 2, b)], manter a Loja aberta o ano inteiro e no horário coincidente com o horário fixado pela Requerente para o funcionamento da Galeria Comercial [n.º 3, e)], manter, durante a vigência do contrato, todas as licenças e/ou autorizações necessárias para a abertura e exploração da Loja [n.º 3, g)].
55. Da leitura da Cláusula 7.ª decorre que a Loja será entregue ao Lojista ainda em "tosco", sendo que o Lojista terá que submeter à aprovação prévia da Requerente os projetos de instalações especiais e dos trabalhos de acabamento e decoração que pretenda efetuar para adaptar a Loja à sua atividade ("Fit-out"), não podendo iniciar as obras sem apresentar comprovativo de ter contratado um seguro de "obras e montagens" que cubra a responsabilidade pelos riscos emergentes das obras e responsabilidade civil extracontratual e cruzada inerente a essas obras, obrigando-se a abrir ao público até determinada data, sob pena de aplicação de uma sanção pecuniária.
56. O Lojista será ainda responsável, desde o inicio de utilização da Loja, por todos os riscos inerentes à detenção, recheio e utilização da Loja, obrigando-se a contratar um seguro multirriscos que cubra a reposição das instalações, equipamentos e mercadorias

(por ex. incêndio, inundações), bem como um seguro de responsabilidade civil decorrente de riscos ou atos emergentes da atividade comercial exercida na Loja (Cláusula 8.ª).
57. Tal como determina a Cláusula 9.ª, n.º 1, o Lojista «obriga-se a manter em bom estado de conservação e apresentação a Loja e todos os seus pertences, incluindo canalizações de água e esgotos, instalações elétricas, de segurança, telefones e ar condicionado, e a suportar o custo de quaisquer obras de reparação e conservação tornadas necessárias para o funcionamento da Loja.», sendo ainda obrigado a ceder à Requerente um duplicado da chave da porta exterior da Loja, sendo que esta só a pode utilizar nos caos expressamente previstos no Contrato e no Regulamento (Cláusula 10.ª).
58. A terminar nesta sede, importa chamar a atenção para o previsto na Cláusula 17.ª, n.º 2, que prescreve que a Requerente «tem o direito de, e com vista ao aperfeiçoamento da Galeria Comercial e a uma melhor planificação e diversificação das atividades nela exercidas alterar, na vigência deste Contrato, a seu critério, o plano de distribuição das Lojas, dividir ou reunir quaisquer Lojas, alterar o seu arranjo exterior, bem como alterar as partes de utilização comum da Galeria Comercial e modificar ou ampliar este, independentemente do consentimento da Segunda Contraente e sem que tal confira a esta qualquer direito.»

III.3. - Enquadramento em sede de IVA das operações em apreço
59. No caso em apreço, está em causa aferir o enquadramento em sede de IVA das operações subjacentes ao contrato de prestação de serviços para escritórios e ao contrato de utilização de espaço em galeria comercial, mais concretamente se beneficiam ou não da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, e, consequentemente, se não conferem, ou conferem, o direito à dedução o imposto suportado nos trabalhos prévios e construção do Edifício, antes do inicio das operações.
60. Sendo que, comum a estas duas operações temos, desde logo, o facto de ser cedida a utilização de espaços, para além de outros serviços e especificidades próprias de cada operação.
61. 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), sendo que, 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 caráter de habitualidade, exerçam atividades de prestação de serviços.
62. Sendo que dúvidas não subsistem que as operações em apreço consubstanciam prestações de serviços localizadas em território nacional, efetuadas a título oneroso, por um sujeito passivo no exercício habitual da sua atividade, pelo que são sujeitas em sede de IVA,
63. Cumprindo aferir se beneficiam de alguma isenção, mais concretamente da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, sendo condição necessária tratar-se de uma locação.
64. Prescreve a alínea 29) do artigo 9.º do CIVA que a locação de bens imóveis se encontra isenta de imposto, excecionando 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)].

65. 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.»
66. 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.
67. 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 [9].
68. 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 [10].
69. 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 [11].
70. 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 [12].
71. Assim, 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 [13];
» 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 [14];
» 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 [15];
» 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 [16];
» as prestações de serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção constante retiram, em regra, o carácter preponderante à locação [17], e podem, até, descaracterizar a operação como locação por falta de verificação de um dos pressupostos essenciais.

III.3.1. - Operação subjacente à Minuta do Contrato de prestação de serviços para escritórios
72. Ora, conforme decorre da minuta do Contrato analisada nos pontos 36. a 46. desta Informação, temos que, em contrapartida de uma remuneração única global, irá ceder ao Utilizador um ou mais Espaços de escritório (com estacionamento), sito nos pisos 1 a 6 de um Edifício composto por Espaços para Escritórios, lojas e espaços comerciais (Galeria Comercial) no r/c e estacionamento nos pisos inferiores, acompanhado de um conjunto integrado de prestações de serviços elencadas no ponto 1. do Anexo 1, parcialmente transcrito no ponto 39. desta Informação.
73. Neste conjunto de serviços temos: gestão do Edifício (aqui se incluindo o planeamento, criação e dinamização de iniciativas e eventos de marketing); gestão centralizada e receção comum a todos os escritórios dos visitantes (entre as 8:00 e as 20:00, nos dias úteis, e fora deste horário rondas de vigilância ao Edifício); segurança / vigilância por elementos de empresas especializada, 24h/dia, 365 dias/ano (um vigilante permanente na central de segurança que controla e monitoriza o Edifício, com receção de todos os sinais de CCTV, alarmes e gestão técnica dos edifícios, outro(s) irá(ão) circular pelo Edifício); utilização da Sala Multiusos (sujeita a marcação) e outros equipamentos; eventos de Marketing e Publicidade (business talks, concertos, dias temáticos) e disponibilização de aplicação digital móvel interativa; manutenção dos Equipamentos de Utilização Comum do Edifício, incluindo dos Escritórios (equipamentos de ar condicionado, sistemas ventilação, instalações elétricas, sistema de gestão técnica centralizada, elevadores, sistema de controlo de acessos, incluindo portas automáticas, cancelas, videoporteiros, redes de águas e esgotos); dotação dos Espaços próprios de um determinado consumo de energia elétrica e água; limpeza dos Espaços Próprios e reposição dos consumíveis, entre outros.
74. Podendo ainda ser prestados trabalhos complementares, mas não estão incluídos na remuneração.
75. Para além de pagar a remuneração à Requerente, o Utilizador do(s) Espaço(s) de escritório será responsável por todas as licenças, autorizações administrativas relativas à sua atividade, bem como por contratar um seguro contra todos os riscos, que abranja responsabilidade civil, que cubra o recheio dos Espaços, não podendo realizar quaisquer intervenções /alterações sem prévia autorização da Requerente.
76. Ora, sendo certo que a remuneração resulta de uma fórmula, conforme consta dos pontos 41. a 43. desta Informação, que é influenciada pela alteração das condições de funcionamento, da lista de equipamentos e/ou espaços e serviços, os encargos com o pessoal e preços dos fornecedores, estando previstos plafonds de consumo de energia elétrica e água,
77. Tal não assume, de per se, um elemento relevante na operação.
78. O mesmo acontece com a cedência dos equipamentos, sendo que, não tendo sido efetuada a locação dos equipamentos em separado da locação do espaço, nem tendo sido atribuído qualquer valor autónomo na remuneração a auferir, aquela prestação de serviços é considerada acessória em relação à cedência de utilização de espaço, não constituindo para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar do serviço principal do prestador em melhores condições, como mencionámos supra.
79. Contudo, o mesmo já não se poderá dizer dos serviços fornecidos, tais como serviços de gestão do Edifício, vigilância (incluindo física) do Edifício 24h/dia, 365/ano, serviços de receção dos visitantes durante o período de trabalho em cada dia útil,

limpeza dos Espaços Próprios (e dos Espaços Comuns), serviços de manutenção e reparação, disponibilização de sala multiusos, ações de marketing e publicidade, prestados de forma integrada e global, conferindo ao Utilizador do Espaço um conjunto de vantagens e benefícios que parecem assumir um carácter preponderante na operação em relação à disponibilização da utilização do Escritório (e estacionamento).
80. No que toca aos serviços que retiram, em regra, o carácter preponderante à locação, resulta do Anexo 1 que serão prestados serviços de manutenção (e reparação) de alguns equipamentos e limpeza nos Espaços Próprios, bem como gestão centralizada e receção comum a todos os escritórios, não resultando, neste caso, claro que sejam prestados serviços de supervisão constante nos Espaços Próprios.
81. Não obstante, o tipo de serviços prestados denota uma participação ativa da Requerente na operação não se reconduzindo a uma colocação passiva do espaço à disposição do Utilizador.
82. Já os serviços de segurança / vigilância (incluindo a física) do Edifício, 24/h, 365/ano, sendo certo que não se reconduzem, só por si, a uma atividade de supervisão, se os mesmos incluírem o interior dos Espaços Próprios, como parece ser o caso, podem colocar em causa um dos pressupostos de preenchimento obrigatório para que estejamos perante uma locação, designadamente o direito de ocupar o imóvel, dele excluindo as outras pessoas (ponto 69. desta Informação).
83. O que determina, numa avaliação conjunta da operação descrita, que a mesma não possa ser enquadrada na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, estando sujeita a IVA e dele não isenta nos termos da regra geral (artigo 4.º, n.º 1).

III.3.2. - Operação subjacente à Minuta do Contrato de utilização de espaço em galeria comercial
84. Faz-se notar, desde logo e tendo em conta o referido nos pontos 31. a 33. desta Informação, que a eventual cedência de utilização de lojas no Edifício em condições idênticas às que são referidas para a galeria comercial, segue o enquadramento propugnado para estas.
85. Efetivamente, não tendo sido junto o Regulamento de Utilização e Funcionamento do Edifício, que provavelmente ainda não existirá, da minuta do Contrato analisada nos pontos 47. a 58. desta Informação, não conseguimos perceber se temos duas operações distintas ou uma só, na medida em que se refere na Cláusula 3.ª, n.º 1 que pela utilização da Loja é devida uma remuneração constituída por uma parcela fixa ("Remuneração Mínima") e outra percentual ("Remuneração Percentual"), e, na Cláusula 5.ª, n.º 1, se prevê o pagamento de uma quantia mensal, a designada por "comparticipação" nos "Encargos Comuns", resultante da soma de uma percentagem do valor das despesas e encargos com o funcionamento e utilização da Galeria Comercial e de uma percentagem do valor das despesas e encargos com a promoção da Galeria Comercial.
86. A tratar-se de duas prestações de serviços autónomas, ou seja, por um lado, a cedência de utilização da Loja, e por outro, a prestação de serviços no âmbito do funcionamento, utilização e promoção da Galeria Comercial,
87. Temos que a prestação de serviços relativa ao funcionamento, utilização e promoção da Galeria Comercial, consubstancia uma prestação de serviços inominada e, como tal sujeita a IVA sujeita a IVA à taxa normal, nos termos dos artigos 4.º, n.º 1 e 18.º, n.º 1, alínea c), ambos do CIVA.
88. No que toca à cedência de utilização da Loja, a que estará associado, pelo menos, o uso, em conjunto com as da sua Loja, da denominação e insígnia da própria Galeria Comercial (Cláusula 1.ª, n.º 1.2.4), a mesma não poderá consubstanciar uma locação, tal como é entendida pelo TJUE (ponto 69. desta Informação), o que inviabiliza a aplicação da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.
89. Conforme referimos no ponto 69. desta Informação, para o TJUE, estamos perante uma locação de bens imóveis quando se verifiquem 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.
90. Ora, desde logo, o Lojista terá que entregar um duplicado da chave da porta exterior da Loja à Requerente (Cláusula 10.ª), o que coloca em causa um dos pressupostos de preenchimento obrigatório para que estejamos perante uma locação - (ii) o direito de ocupar este imóvel, dele excluindo as outras pessoas.
91. Ao que acresce a obrigação de o Lojista manter a Loja aberta no período de funcionamento da Galeria Comercial, obrigação que não se reconduz à figura do arrendamento, não estando apenas em causa a cedência de utilização de um espaço, mas também a obrigação de o manter aberto ao público.
92. A Requerente tem ainda a prerrogativa de, sem o consentimento do Lojista, na vigência do Contrato, a seu critério, dividir ou reunir quaisquer Lojas, ou alterar o seu arranjo exterior.
93. Por outro lado, o cálculo de uma das componentes da retribuição a pagar - Remuneração Percentual, conforme consta da Cláusula 4.ª, implica não só a obrigação de o Lojista remeter mensalmente à Requerente os dados do valor global da faturação da loja, bem como a obrigação de permitir a adequada fiscalização desse valor por parte da Requerente, nomeadamente através do acesso à caixa registadora, a todos os elementos, registos e/ou livros de escrita comercial e fiscal, bem como do "SAF-T faturação", o que também não se reconduz à figura do arrendamento.
94. Assim sendo, uma operação de cedência de utilização da Loja, tal como se encontra descrita na minuta do Contrato, não pode ser enquadrada na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, sendo que estará sujeita a IVA e dele não isenta nos termos da regra geral (artigo 4.º, n.º 1).
95. Por maioria de razão, verificando-se que se trata de uma só operação de cedência de utilização de Loja, acompanhada de todos os serviços elencados na Cláusula 1.ª, n.º 1.2., tendo como contrapartida as remunerações previstas nas Cláusula 3.ª a 5.ª, uma operação como a descrita também não configura uma locação no sentido que lhe é dado pela jurisprudência comunitária, sendo antes de considerar como uma prestação complexa única que inclui a cedência de utilização de espaço e um conjunto de serviços prestados no âmbito da Galeria Comercial na qual se encontra inserida, sendo tributada em sede de IVA nos termos da regra geral (artigo 4.º, n.º 1).

III.4. - Direito à dedução
96. Pretende a Requerente exercer, de imediato, o direito à dedução do IVA suportado em trabalhos prévios e construção do Edifício, em momento anterior ao início da sua exploração, ainda que tenha sido autoliquidado.
97. 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) e emitidos em nome e na posse do sujeito passivo, se destinem 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)], desde que não se encontrem excluídos do direito à dedução (artigo 21.º).
98. Nesta sede, cumpre chamar a atenção para o previsto no artigo 20.º, n.º 1, alínea a), ou seja, apenas pode deduzir-se 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.
99. 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 [18].
100. Ora, pressupondo que se encontram preenchidos os demais requisitos gerais do direito à dedução, constantes dos artigos 19.º a 26.º do CIVA, ou seja, o imposto suportado 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)] e, ainda, acautelado o preceituado na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º quanto à inversão do sujeito passivo relativamente à aquisição de serviços de construção civil,
101. Considerando que as operações em análise, tal como se encontram descritas nas Minutas dos Contratos, não integram o conceito de locação, extrapolando-o, pelo que não beneficiam da isenção prevista na citada alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, nem em qualquer outra, e
102. Uma vez que a Requerente manifesta a intenção de desenvolver operações sujeitas a IVA e dele não isentas, pode exercer o direito à dedução do imposto que suporte relativamente a bens e serviços que adquira para esta atividade, mesmo que o início da sua exploração não tenha ainda ocorrido,
103. Devendo proceder, com a maior brevidade possível, à entrega de uma Declaração de Alterações, nos termos do artigo 32.º do CIVA, acrescentando a atividade de locação e exploração de imóveis.
104. Cumpre, no entanto, chamar a atenção para o facto de, não obstante nas situações em que os Sujeitos Passivos manifestam a intenção objetiva e comprovada 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 venha a ser alterada a natureza ou destino dessas operações, com implicações ao nível do direito à dedução, estão obrigados a proceder à regularização, a favor do Estado, do imposto que tenha sido deduzido, em conformidade com as regras que, conforme o caso, se mostrem aplicáveis.

IV - Conclusões:
105. Face a todo o exposto, concluímos que:
105.1.1. o TJUE considera 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;
105.1.2. para beneficiar de isenção, a locação 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;
105.2.1. a cedência de utilização de um ou mais Espaços de escritório, acompanhada de um conjunto de serviços [serviços de gestão do Edifício, vigilância (incluindo física) do Edifício 24h/dia, 365/ano, serviços de receção dos visitantes durante o período de trabalho em cada dia útil, limpeza dos Espaços Próprios (e dos Espaços Comuns), serviços de manutenção e reparação, disponibilização de sala multiusos, ações de marketing e publicidade], prestados de forma integrada e global, em contrapartida de uma remuneração única global, conferem à operação um conjunto de características que retiram à disponibilização da utilização do espaço o carácter de preponderância;
105.2.2. sendo que, numa operação como a descrita no pedido, o tipo de serviços prestados denota uma participação ativa por parte da Requerente na operação, que não se reconduz a uma mera colocação passiva do espaço à disposição do Utilizador;
105.2.3. o que determina que uma operação como a descrita não possa ser enquadrada na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, sendo que estará sujeita a IVA e dele não isenta nos termos da regra geral (artigo 4.º, n.º 1);
105.3. no que toca à cedência de utilização de loja na galeria comercial, acompanhada das obrigações contratuais, conforme descrito no pedido, quer se trate de duas ou mais prestações de serviços autónomas, quer se trate de uma operação única global inominada, tais prestações de serviços são sujeitas a IVA sujeita a IVA à taxa normal, nos termos dos artigos 4.º, n.º 1 e 18.º, n.º 1, alínea c), ambos do CIVA;
105.4.1. pressupondo que se encontram preenchidos os demais requisitos gerais do direito à dedução, constantes dos artigos 19.º a 26.º do CIVA, bem como o preceituado

na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º quanto à inversão do sujeito passivo relativamente à aquisição de serviços de construção civil, as operações em análise, tal como se encontram descritas nas Minutas dos Contratos, extrapolam o conceito de locação para efeitos de IVA, não beneficiando da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, nem em qualquer outra prevista neste Código;
105.4.2. nestes pressupostos, uma vez que a Requerente manifesta a intenção de desenvolver operações sujeitas a IVA e dele não isentas, pode exercer o direito à dedução do imposto que suporte nos bens e serviços que adquira para estas operações, mesmo que o início da sua exploração não tenha ainda ocorrido, desde que proceda, com a maior brevidade possível, à entrega de uma Declaração de Alterações, nos termos do artigo 32.º do CIVA, acrescentando a atividade de locação e exploração de imóveis;
105.4.3. não obstante, sempre que venha a ser alterada a natureza ou destino das operações em análise, com implicações ao nível do direito à dedução, a Requerente fica obrigada a proceder à regularização, a favor do Estado, do imposto que tenha sido deduzido, em conformidade com as regras que, conforme o caso, se mostrem aplicáveis.

_____

[1] Cfr. "Anexo II - Descrição dos factos cuja qualificação jurídico-tributária se pretende", ponto []
[2] Idem, ponto []
[3] Idem, ponto []
[4] Idem, ponto []
[5] Cfr. "Anexo III - Proposta de enquadramento tributário", ponto []
[6] Idem, ponto []
[7] Idem, ponto []
[8] Idem, ponto []
[9] 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
[10] Cfr. Ac. de 23/02/2019, proc. C-278/18, n.º 17
[11] Cfr., neste sentido a título exemplificativo, o Ac. de 09/10/2001, proc. C-409/98, n.º 31
[12] Cfr., neste sentido a título exemplificativo, o Ac. do proc. C-284/03, ns. 20 e 23
[13] Cfr. Ac. do proc. C-284/03, ns. 20 e 23
[14] Quanto às prestações acessórias cfr. Ac. de 19/12/2018, proc. C-17/18, n.º 34
[15] Cfr. Ac. de 23/02/2019, proc. C-278/18, n.º 31, e Ac. do proc. C-17/18, ns. 32 a 41
[16] Cfr. Ac. do proc. C-17/18, ns. 32 e 33
[17] Cfr. Ac. do proc. C-278/18, n.º 21
[18] Cfr. Ac. de 21/03/2000, procs. C-110/98 a C-147/98