

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

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

Assunto: Contrato de Subarrendamento + Despesas Acessórias - Enquadramento, em sede de IVA.

Processo: 29156, com despacho de 2026-01-26, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - PEDIDO

1. No pedido de informação vinculativa apresentado, a Requerente na sua exposição, que se transcreve em parte, solicita esclarecimentos em relação ao seguinte:
 - i. Será efetuado um contrato de subarrendamento para fins não habitacionais e pretende-se clarificar qual o enquadramento em sede de IVA, mais concretamente se a "renda mensal contratualizada" deve "ser faturada com incidência de IVA ou isenta de IVA pelo artigo 9.º do CIVA"; e
 - ii. Quanto às "despesas" acessórias que são "mençãoadas no ponto 9 do contrato" é questionado se as mesmas "devem ser redebitadas com incidência de IVA ou isentas pelo mesmo artigo?".

II - FACTOS APRESENTADOS E ENQUADRAMENTO DA REQUERENTE

2. O Requerente apresenta na sua exposição, uma minuta de um contrato de subarrendamento (doravante designado Contrato), sendo este pedido de informação vinculativa versado sobre o mesmo.
3. O presente contrato de subarrendamento versa sobre "parte de uma unidade designada como «ARM 2» de um Edifício, "consistindo em XX.XXX m², composto por armazéns, escritórios, câmaras frigoríficas e congelandoras e espaço de cais («área sublocada»), (...), de forma que a área restante do Edifício continue a ser ocupada pela Sublocadora (...), sendo este Subarrendamento expressamente autorizado pela Proprietária".
4. A Requerente é responsável por apresentar o Edifício compatível, após obras de adaptação, com a atividade que o Sublocatário pretende realizar na Área Sublocada, tendo efetuado uma diligência do Edifício e dos seus equipamentos e licenças (ponto 2.1.2 do Contrato).
5. "Exceto as prateleiras pertencentes ao sublocador na câmara X, não há FF&E na Área Sublocada e todo e qualquer FF&EE que venha a ser colocado na Área Sublocada deve ser propriedade ou alugado pelo Sublocatário, e o Sublocatário manterá a titularidade dos mesmos, tendo o direito de remover o FF&E no termo do Contrato de Subarrendamento, desde que tal remoção não cause qualquer dano ou prejuízo à Área Sublocada ou a outras partes do Edifício" (ponto 2.5.2 do Contrato).
6. É permitido ao sublocatário realizar obras de adaptação na área sublocada, sendo também da responsabilidade do mesmo, a "obtenção, manutenção e suporte de todos os custos relativos a todas as licenças, autorizações ou quaisquer outros itens exigidos por lei no que diz respeito à utilização e ocupação da Área Sublocada pelo sublocatário" (ponto 3.1 e 5.3 do Contrato).
7. No que concerne à renda mensal, a mesma é fixada em € XX.XXX,XX, sendo a mesma "atualizada anualmente e automaticamente, mediante notificação por escrito do Sublocador ao Sublocatário, aplicando o Índice". Para além disso, "as Partes

concordam que não haverá reajuste para baixo da Renda se o Índice em um determinado ano for negativo" (ponto 7.1, 7.4.1 e 7.4.2 do Contrato).

8. Relativamente às "despesas, custos de serviços públicos, impostos e encargos aplicáveis (...) serão pagos pelo sublocatário na ç da área sublocada utilizada pelo sublocatário" (ponto 7.6.2 do Contrato).

9. No ponto 9.1 do Contrato, as partes vêm clarificar que "Todos os impostos ou outras taxas relacionadas com a propriedade, uso e posse da Área Sublocada, bem como aqueles ligados à atividade do Sublocatário e à operação da Área Sublocada, incluindo, mas não se limitando ao Imposto Municipal sobre Imóveis, taxa de conservação de esgotos, taxas de administração e operação imobiliária, taxas de condomínio e as chamadas despesas acessórias (ou seja, aquecimento, eletricidade, gás, limpeza da área externa à Área Sublocada e despesas semelhantes), atualmente aplicáveis ou que possam vir a ser aplicáveis no futuro durante a vigência do Contrato de Subarrendamento, serão de responsabilidade exclusiva do Sublocatário".

10. Contudo, se não for possível "aplicar o método de faturação individualizada para algumas das despesas, essas despesas serão cobradas e pagas integralmente pelo Sublocador e reembolsadas pelo Sublocatário, de acordo com as percentagens de partilha previstas no Anexo 9.1.2 , após receção da fatura correspondente, que terá um prazo de pagamento de 30 (trinta) dias. Até 1º de janeiro de 20XX, as despesas, custos de serviços públicos, impostos e encargos aplicáveis serão pagos pelo sublocatário" (ponto 9.1.2 do Contrato).

11. Perante os factos acima mencionados, a Requerente apresenta uma proposta de enquadramento:

- i) No contrato de subarrendamento está em causa um armazém comercial arrendado, no qual o "imóvel integra escritórios, sistema de ar comprimido, tubagens, equipamentos de climatização e racks, recebendo-se uma única contrapartida de renda", sendo "cobrada uma contraprestação única pelo serviço global prestado, sem separação entre o subarrendamento do imóvel e o subarrendamento dos equipamentos";
- ii) "O subarrendamento do imóvel constitui a prestação principal, enquanto o subarrendamento dos equipamentos é acessório, na medida em que o aluguer dos equipamentos, por si só, não prossegue um objetivo autónomo. Não representa um fim em si mesmo para o Subarrendatário, mas sim um meio de fruição da prestação principal o subarrendamento do imóvel em condições mais favoráveis", acrescentando que estas "duas componentes estão estreitamente interligadas e constituem uma operação económica única e indivisível, cuja separação seria artificial".
- iii) "Face ao exposto, parece-nos que a operação consubstancia a disponibilização passiva de um bem imóvel e do respetivo equipamento, por um período determinado, sem gerar valor acrescentado significativo. Assim, em nossa opinião enquadra-se na isenção de IVA prevista no artigo 9.º, n.º 29, do Código do IVA (CIVA), não se verificando qualquer das exceções aplicáveis, pelo que a renda mensal única não está sujeita a IVA".
- iv) "Relativamente às despesas mencionadas no ponto 9 do contrato há que atender que impostos, encargos e serviços públicos estão única e exclusivamente relacionados com a propriedade, uso e posse da área sublocada, são inerentes ao uso do imóvel no entanto, uma vez que o presente Contrato de Subarrendamento abrange apenas parte do Edifício, caso não seja possível aplicar o método de faturação individualizada para algumas das despesas, essas despesas serão cobradas e pagas integralmente pelo Sublocador e reembolsadas pelo Sublocatário, de acordo com as percentagens de partilha". Assim, a Requerente afirma que a estas despesas deve utilizar "as taxas de IVA aplicáveis ao gasto específico".

III - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO FACE AO CÓDIGO DO IVA (CIVA)

12. Em sede de IVA, a Requerente encontra-se enquadrada no regime de tributação,

com periodicidade trimestral, pelo exercício da atividade principal de "Armazenagem não frigorífica", CAE 52102, e atividades secundárias de "Armazenagem frigorífica", CAE 522101, "Atividades dos serviços de logística", CAE 52250, "Outras atividades de apoios ao transporte, N.E.", CAE 52262 e "Arrendamento e exploração de bens imobiliários próprios ou em locação", onde realiza operações que conferem direito à dedução.

13. Ora, começa por resultar do artigo 1.º, n.º 1, alínea a) do CIVA que estão sujeitas a imposto as prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, considerando-se como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias e importações de bens (artigo 4.º, n.º 1),

14. Já de acordo com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do mesmo código, são sujeitos passivos de imposto, entre outros, as pessoas coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de prestação de serviços.

15. Sendo que dúvidas não subsistem que a operação em apreço consubstancia uma prestação de serviços localizada em território nacional, efetuada a título oneroso, por dois sujeitos passivos no exercício habitual da sua atividade, pelo que é sujeita a imposto em sede de IVA.

16. Cumpre aferir se a mesma beneficia de alguma isenção, mais concretamente da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, sendo condição necessária, para tal, tratar-se de uma locação e, ainda, se eventualmente se trata de uma cedência de exploração de estabelecimento comercial, excluída desta isenção nos termos da subalínea c) desta alínea 29), não sendo relevante, para este efeito, a denominação e forma jurídica adotada pelas partes, mas sim o seu conteúdo.

17. Sendo que o arrendamento de imóveis, seja para habitação, comércio, indústria ou serviços, consubstancia uma prestação de serviços relacionada com imóveis, nos termos da alínea h) do n.º 2 do 31.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15/03, considerando-se localizada em território nacional, já que é aqui se situa o imóvel objeto de arrendamento, sendo que as partes também são sujeitos passivos com sede em Portugal.

18. Deste modo, estando esta operação sujeita a IVA, cumpre aferir se a mesma beneficia de alguma isenção, mais concretamente da isenção prevista na alínea 29) do Artigo 9.º do CIVA, ou se cai nalguma das suas exceções.

19. Ora, prescreve a alínea 29) 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)].

20. Esta norma resulta da transposição do artigo 135.º, n.ºs. 1, alínea I) 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: (...)

I) A locação de bens imóveis.

21. Não beneficiam da isenção prevista na alínea I) 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 I) do n.º 1.»

22. 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 Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) nesta matéria.

23. 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].

24. 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].

25. 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].

26. 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].

27. Como bem sintetiza o TJUE no recente 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 [5] 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.º 20).

20. Daqui resulta que a natureza passiva da locação de um bem imóvel, que justifica a isenção do IVA de tais operações ao abrigo do artigo 13.º- B, alínea b), da Sexta Diretiva, se prende com a natureza da própria operação e não com a forma como o locatário utiliza o bem em causa.

21. Assim, conforme o Tribunal de Justiça 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 (v., neste sentido, Acórdão de 18 de janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark, C 150/99, EU:C:2001:34, n.º 26).

22. Em contrapartida, o facto de o locatário de um bem imóvel o explorar, utilizando o

para fins comerciais, em conformidade com os termos do contrato de locação, não é suscetível de, por si só, excluir o proprietário desse bem do benefício da isenção do IVA prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 15 de novembro de 2012, Leichenich, C 532/11, EU:C:2012:720, n.º 29).»

28. Por auge 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 [6];
- » 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 [7];
- » 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 [8];
- » 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 [9];
- » as prestações de serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção constantes retiram, em regra, o carácter preponderante à locação [10], e podem, até, descharacterizar a operação como locação por falta de verificação de um dos pressupostos essenciais.

29. Ora, aqui chegados, vejamos então a operação em apreço, sendo que, tal como decorre dos pontos 7 e 9 da minuta do Contrato, a operação encontra-se decomposta em duas componentes:

- i) Subarrendamento do espaço - correspondente a um valor por metro quadrado; e
- ii) Impostos ou outras taxas e despesas acessórias (ou seja, aquecimento, eletricidade, gás, limpeza da área externa à Área Sublocada e despesas semelhantes).

30. Em regra, «cada operação deve, normalmente, ser considerada distinta e independente» [11], o que significa que, individualmente e de forma distinta e independente, a sublocação supra referida traduz-se na mera disponibilização do espaço ao Utilizador, conferindo-lhe o direito de ocupar uma parte delimitada do imóvel dele excluindo as outras pessoas, por um determinado prazo, e em contrapartida de uma renda, ou seja, está em causa uma colocação passiva de uma parte delimitada do imóvel à disposição do Utilizador, não gerando qualquer valor acrescentado significativo, pelo que beneficia da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

31. Também individualmente e de forma distinta e independente, a prestação de serviços elencada em ii) do ponto 29 desta Informação, configura uma prestação de serviços sujeita a IVA e dele não isenta, nos termos dos mencionados artigos 1.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1 do CIVA.

IV - CONCLUSÃO

32. Face ao exposto, concluímos que:

32.1. 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;

32.2. 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;

32.3. Deste modo, afigura-se que o subarrendamento 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.

32.4. No que respeita aos serviços adicionais prestados (Impostos ou outras taxas e despesas acessórias (ou seja, aquecimento, eletricidade, gás, limpeza da área externa à Área Sublocada e despesas semelhantes), 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.

32.5. 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.

[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] Corresponde, grosso modo, ao supra transcreto Art. 135.º, ns. 1, al. I) e 2 da Diretiva IVA

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

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

[8] Cfr. Ac. do proc. C-278/18, n.º 31, e Ac. do proc. C-17/18, ns. 38 a 40

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

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

[11] Cfr. Ac. de 09/12/2008, Proc. C-572/07, n.º 37