

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Contrato de parceria - Locação de armazém acompanhado de outras prestações de serviços, obrigações mútuas entre as partes - Artigo 9.º alínea 29) do Código do IVA. Direito à dedução antes do início da exploração - Artigo 20.º n.º 1 alínea a) do CIVA.
- Processo: 29183, com despacho de 2025-12-29, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Factos apresentados e enquadramento do sujeito passivo
1. Após consulta efetuada ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante designada de "AT"), constata-se que a Requerente se encontra registada, para efeitos de IVA, com a atividade principal de "FABRICAÇÃO DE PAPEL E DE CARTÃO CANELADOS (INCLUI EMBALAGENS)" - CAE 17211 e secundárias de "PRODUÇÃO DE ELETRICIDADE DE ORIGEM SOLAR" - CAE 35123 e "ARRENDAMENTO E EXPLORAÇÃO DE BENS IMOBILIÁRIOS PRÓPRIOS OU EM LOCAÇÃO" - CAE 68200, enquadrada como sujeito passivo que efetua operações que conferem direito à dedução, no regime normal, de periodicidade mensal.
 2. A Requerente possui um bem imóvel que se encontra atualmente afeto à sua atividade principal enquanto instalações/fábrica de produção de cartão canelado.
 3. Neste contexto, encontra-se a finalizar a ampliação de tal bem imóvel, mediante a construção de um armazém anexo às atuais instalações (doravante designado de "Armazém") que, para além do espaço de armazenagem, incluirá ainda espaços de apoio ao Armazém correspondentes a escritórios, instalações sanitárias e 6 cais de carga de camiões.
 4. Relativamente ao Armazém em apreço, pretende celebrar um Contrato de Parceria com a [ABC], empresa com quem mantém laços comerciais e que é compradora de uma percentagem significativa da produção de prancha de cartão da Requerente.
 5. Através do Contrato de Parceria, a Requerente visa agilizar a entrega dos produtos comercializados à [ABC], através da disponibilização do Armazém anexo à fábrica explorada pela própria e onde tais produtos são produzidos, evitando constrangimentos na sua linha de produção, eliminando assim os custos de transporte associados a tal comercialização e assegurando que a [ABC] possa armazenar tais produtos num novo armazém, cf. minuta de Contrato de Parceria (doravante também designado de "Contrato"), anexo ao presente pedido.
 6. Conforme disposto da Cláusula 1.ª do Contrato, a Requerente prestará os seguintes serviços, de forma integrada e indissociável, à [ABC] com referência à exploração do Armazém em apreço:
 1. Disponibilização do Armazém, incluindo escritórios, instalações sanitárias e 6 cais de carga de camiões afetos a tal Armazém;
 2. Disponibilização de conjunto de equipamentos e mobiliário essenciais e necessários à utilização do Armazém, incluindo equipamento logístico (e.g. empilhador e porta-paletes), mobiliário de apoio, equipamento administrativo e equipamento informático (a serem listados no Anexo I ao Contrato);
 3. Serviços de internet, segurança e vigilância (videoalarme);

4. Utilização do parque de estacionamento para viaturas ligeiras;
 5. Serviços de portaria das instalações;
 6. Acesso a vending machines das instalações fabris da Requerente;
 7. Fornecimento de eletricidade e água;
 8. Serviços de limpeza;
 9. Serviço de controlo de pragas (ratos);
 10. Serviços de assistência técnica aos equipamentos informáticos disponibilizados (computadores e periféricos);
 11. Manutenção interna e externa do Armazém, incluindo manutenção das instalações elétricas, do ar condicionado e da iluminação, bem como a manutenção técnica e eventual reparação dos cais de cargas e da via de acesso de viaturas ao Armazém;
 12. Gestão das áreas comuns.
7. Em contrapartida pelos serviços prestados pela Requerente acima elencados, a [ABC] obriga-se ao pagamento de uma remuneração global e única, de periodicidade mensal, atualizada anualmente com base no Índice de Preços no Consumidor referente ao respetivo ano, publicado pelo Instituto Nacional de Estatística, ou outro que oficialmente o substitua (cf. n.ºs 1 e 2 da Cláusula 5.ª do Contrato).
8. Adicionalmente, através do Contrato de Parceria, a [ABC] irá comprometer-se a adquirir os produtos produzidos e comercializados pela Requerente, mantendo "um volume de compras de 90% das suas compras anuais de cartão canelado, medido em metros quadrados" (cf. n.º 1 da Cláusula 2.ª do Contrato).
9. Considerando o acima exposto, atendendo à minuta contratual em apreço e o conjunto de serviços prestados pela Requerente à [ABC], solicita a seguinte confirmação expressa:
- i. De que a prestação de serviços em apreço não se encontra abrangida no âmbito da isenção de IVA prevista para locação de bens imóveis segundo o disposto na alínea 29) do artigo 9.º do Código do IVA (adiante designado de "CIVA"), e, consequentemente;
 - ii. De que tal prestação de serviços é uma operação sujeita a IVA e dele não isenta, devendo liquidar IVA à taxa normal (23% no Continente); e,
 - iii. De que tal operação confere o direito à dedução do IVA incorrido na aquisição de bens e serviços necessários à atividade em apreço, nos termos gerais dos artigos 19.º e seguintes do CIVA, nomeadamente o IVA incorrido nos custos de construção do Armazém e demais custos de manutenção (e eventual reparação) deste bem imóvel.

II - Enquadramento da operação apresentada face ao Código do IVA

10. No caso em apreço, está em causa aferir o enquadramento em sede de IVA das operações subjacentes à minuta do Contrato de Parceria (Contrato), 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 do imposto suportado nos custos de construção do Armazém e demais custos de manutenção do mesmo.

11. Ora, resulta da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º 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 (n.º 1 do artigo 4.º), sendo que, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º 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.

12. 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.

13. 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.

14. Prescreve a alínea 29) do artigo 9.º do CIVA que a locação de bens imóveis se encontra isenta de imposto, excepcionando desta isenção:

as prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo [subalínea a)];

a locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos [subalínea b)];

a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial [subalínea c)];

a locação de cofres-fortes [subalínea d)];

a locação de espaços para exposições ou publicidade [subalínea e)].

15. 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.»

16. 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 (adiante designado de "TJUE) nesta matéria.

17. 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 práticos [Vide, a título exemplificativo, o Acórdão de 12/09/2000, proc. C-358/97, n.ºs. 52 e 55, e o Acórdão de 18/11/2004, proc. C-284/03, n.º 16].

18. Aliás, o TJUE já considerou que aquele conceito deve ser interpretado de forma restritiva, visto que é mais abrangente que o conceito previsto nos vários direitos nacionais [Vide. Acórdão de 28/02/2019, proc. C-278/18, n.º 17].

19. Dessa forma, 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, conforme entendimento no n.º 31 do seu Acórdão, datado de 09/10/2001, referente ao Proc. C-409/98.

20. 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 [Vide, neste sentido a título exemplificativo, o Acórdão do proc. C-284/03, ns. 20 e 23].

21. 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 [Vide, Acórdão do proc. C-284/03, n.ºs 20 e 23];
 - 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 [vide, Acórdão de 19/12/2018, proc. C-17/18, n.º 34];
 - 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 [Vide, Acórdão de 28/02/2019, proc. C-278/18, n.º 31, e Acórdão do proc. C-17/18, n.ºs 38 a 40];
 - 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 [Vide, Acórdão do proc. C-17/18, n.ºs 32 e 33];
 - as prestações de serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção retiram, em regra, o carácter preponderante à locação [Vide, Acórdão do proc. C-278/18, n.º 21], e podem, até, descaracterizar a operação como locação por falta de verificação de um dos pressupostos essenciais.
22. Aqui chegados, no caso ora em análise, conforme decorre do disposto da Cláusula 1.ª do Contrato, já exposta no ponto 6 desta Informação, temos que, em contrapartida de uma remuneração única global, a Requerente irá ceder à [ABC] a disponibilização do Armazém, incluindo um conjunto de equipamentos e mobiliário essenciais e necessários à utilização do mesmo, serviços de internet, segurança e vigilância (videoalarme), utilização do parque de estacionamento para viaturas ligeiras, serviços de portaria das instalações, serviços de limpeza, serviços de assistência técnica aos equipamentos informáticos disponibilizados (computadores e periféricos), manutenção interna e externa do Armazém, entre outros.
23. Também se verifica no Contrato, no n.º 1 da Cláusula 2.ª, que no âmbito da parceria estabelecida entre as partes a [ABC] compromete-se a adquirir um volume de compras de 90% das suas compras anuais de cartão cancelado à Requerente.
24. Verifica-se, assim, que no Contrato em análise estamos perante a cedência de utilização de um espaço (Armazém), acompanhado de um conjunto de serviços, prestados de forma integrada e global, em contrapartida de uma remuneração única global, pelo que conferem à operação um conjunto de características que retiram à disponibilização da utilização do espaço o carácter de preponderância.
25. Ao que acresce, o facto de na parceria contratual estabelecida entre as partes a [ABC] obrigar-se a adquirir parte dos produtos produzidos e comercializados pela Requerente, dessa forma, o Contrato, pelo seu conteúdo, não configura uma simples operação de locação de um imóvel, como tal, qualifica-se como um contrato atípico.
26. Assim sendo, uma operação como a descrita na minuta do Contrato de Parceria, não se reconduz na mera colocação passiva de um espaço à disposição de um terceiro, o que determina que a mesma 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 (n.º 1 do artigo 4.º).
27. Relativamente, ao exercício do direito à dedução do IVA incorrido na aquisição de bens e serviços necessários à atividade em apreço, refira-se, que 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 [alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º], desde que não se encontrem excluídos do direito à dedução (artigo 21.º).

28. Nesta sede, cumpre chamar a atenção para o previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, 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.

29. 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 [Vide, Acórdão de 21/03/2000, procs. C-110/98 a C-147/98, n.º 47]

30. 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 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,

31. Considerando que as operações em análise, tal como se encontram descritas na minuta do Contrato de Parceria, 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

32. 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.

33. 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 - Conclusão

34. Face a todo o exposto, cabe concluir o seguinte:

i. A operação descrita no Contrato de Parceria não pode beneficiar da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, nem de qualquer outra, sendo sujeita a IVA nos termos gerais [alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e n.º 1 do artigo 4.º], devendo ao valor global mensal único acrescer IVA à taxa normal, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, em conformidade com a Cláusula 5.ª do contrato em apreço.

ii. Nesta conformidade, sendo a operação sujeita a IVA e dele não isenta, pode exercer o direito à dedução do imposto que suporte nos bens e serviços que adquira para a ampliação do bem imóvel (Armazém), nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, mesmo que o início da sua exploração não tenha ainda ocorrido, bem como, nos seus demais custos de manutenção (e eventual reparação) do mesmo.