

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Cedência de exploração de um restaurante - artigo 9.º, n.º 29), alínea c) do CIVA
Direito à dedução - artigo 98.º
- Processo: 29635, com despacho de 2026-04-29, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Descrição do pedido:
1. A Requerente começa por referir que exerce a atividade de restauração, e que em [] de 2022 celebrou, na qualidade de Locatária, um Contrato de [], no qual a empresa X surge como Locadora e que tem por objeto a exploração de um estabelecimento comercial de restauração, incluindo equipamentos, mobiliário, licenças e utilização da marca.
 2. Acrescenta a Requerente que, no caso em apreço, a Locadora cede o direito de exploração do estabelecimento, sem quaisquer serviços acessórios ou conexos, como por exemplo, fornecimento de água, eletricidade, limpeza, vigilância ou serviços de gestão, em contrapartida da renda mensal de € [], sem liquidação de IVA, nos termos artigo 9.º do Código do IVA (CIVA).
 3. Mais menciona que a Locadora foi sujeita a uma ação de inspeção tributária, da qual resultou que a operação em causa consubstancia uma cedência de exploração, sujeita a IVA e dele não isenta, ao abrigo do artigo 9.º, n.º 29), alínea c) in fine, do CIVA.
 4. Na sequência desta ação inspetiva, a Locadora informou a Requerente que iria emitir notas de crédito relativamente às faturas emitidas desde 2022 e proceder à emissão de novas faturas com liquidação de IVA, reportadas aos períodos anteriores.
 5. Diz ainda a Requerente que a fatura referente ao mês de dezembro de 2025 já foi emitida com liquidação de IVA (e sem retenção na fonte), não obstante o contrato não ter sido substancialmente alterado, não haver qualquer alteração material na operação, que consubstancia uma locação passiva do estabelecimento, e a Locadora não ter no seu objeto social a atividade de gestão de imóveis.
 6. Pretende, assim, a Requerente que a AT se pronuncie sobre as seguintes questões:
 - "1. Em sede de IVA: Deve a operação descrita, locação de estabelecimento de restauração, sem prestação de serviços acessórios, ser considerada sujeita e não isenta de IVA, nos termos do artigo 9.º do CIVA?"
 - "2. Direito à dedução: Caso sejam emitidas faturas com liquidação de IVA relativas a períodos anteriores (desde 2022), pode a locatária exercer, de forma segura e legítima, o direito à dedução do imposto, nos termos dos artigos 19.º e 98.º do CIVA?"
 - "3. Em sede de IRC - retenção na fonte: Mantendo-se a natureza da operação como locação ou cedência de exploração, ainda que sujeita a IVA, subsiste a obrigação de retenção na fonte prevista no artigo 94.º do CIRC?"
 7. Com o pedido foram juntos 3 documentos: (i) um contrato denominado de "[]" (sem anexos); (ii) as páginas 7/12 e 8/12 do Relatório de Inspeção Tributária relativo à ação inspetiva realizada a coberto da Ordem de Serviço n.º [], pela Direção de Finanças de []; e (iii) uma tabela designada por "Quadro com o apuramento do imposto em falta".
- II - Enquadramento em sede de IVA
8. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), o Requerente assume a natureza jurídica de [], é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, periodicidade trimestral desde 00/00/2015, que se encontra registado

pela atividade principal de «Restaurantes com lugares ao balcão» - CAE 56112, e pela atividade secundária de «Outro comércio a retalho de produtos alimentares» - CAE 47273.

II.i. Questão Prévia

9. Desde logo, tendo o Pedido de Informação Vinculativa sido submetido para a Área de Gestão do IVA, a corresponde resposta apenas tem por objeto o IVA, pelo que a questão relacionada com o IRC (retenção na fonte) deverá ser submetida para a Área de Gestão do IRC.

II.ii - Análise dos documentos juntos

10. Conforme já referimos, com o pedido foram juntos 3 documentos, sendo que, para o enquadramento da operação em apreço, importa dar nota dos elementos mais relevantes do Contrato [] (doravante Contrato), celebrado em 00/00/2022, entre a Requerente, na qualidade de Locatária, e a empresa X, Nif. [], na qualidade de Locadora.

11. De harmonia com a Cláusula Primeira, a Locadora «é arrendatária e possuidora do prédio urbano sito no [], inscrito na respetiva matriz predial urbana sob os artigos [] e [] da União de Freguesias de [] (...) (doravante designado por "Imóvel"), no qual se encontra instalado o estabelecimento de restauração e bebidas com a designação de "[]", composto por duas salas de restaurante, um bar, três instalações sanitárias para clientes (...), dois arrumos, duas arrecadações, cozinha, copa, pastelaria, arrecadação, lavandaria, três instalações sanitárias e balneários para funcionários (...), vestiário, armazém, terraço e alpendre de serviço, para o qual a Câmara Municipal de [] emitiu, no dia 00.00.2018, o alvará de licença de utilização para comércio e serviços (...) (doravante designado por "Estabelecimento").»

12. De acordo com a Cláusula Segunda, através do referido Contrato, a Locadora cede o direito de exploração do Estabelecimento supra identificado, «incluindo a totalidade dos ativos afetos ao mesmo, designadamente, os equipamentos, móveis e licenças a que se refere a Cláusula Terceira, incluindo o uso da marca "Y" (...), nos termos da Cláusula Décima Quarta.», obrigando-se a Locatária a desenvolver no Estabelecimento a atividade de restauração e bebidas, não lhe podendo dar outro uso, e devendo manter os padrões de qualidade associados ao mesmo.

13. O Estabelecimento está apto a funcionar e está dotado do mobiliário e equipamentos necessários a prossecução do fim a que se destina (que constituem o "Inventário" - Anexo II), sendo da responsabilidade da Requerente a sua manutenção ordinária e extraordinária, conservação e substituição, bem como dos materiais, estruturas e da edificação que fazem parte do Estabelecimento durante o Contrato (Cláusula Terceira, ns. 1, 3 e 4).

14. O Contrato tem a duração de [] anos, com início a 00/00/2022, automaticamente renovável por igual período de [] anos e, posteriormente, por períodos de [] anos (Cláusula Quarta), sendo que a Requerente pagará à Locadora uma renda mensal no valor de € [], acrescido do IVA que se mostrar devido, sendo atualizada anualmente tendo em conta o coeficiente aprovado pelo Governo (Cláusula Sexta, ns. 1 e 3).

15. As obrigações da Requerente encontram-se previstas na Cláusula Oitava, sendo de destacar a obrigação de manter todas as classificações, licenças e autorizações do Estabelecimento em vigor, necessárias ao desenvolvimento da atividade no mesmo, a limpeza dos algerozes, tubos de queda, alpendre, terraço e armazém, e a conservação e manutenção das fachadas, vidros, etc. [ns. 1 e 2, als. c) e d)].

16. Durante a pendência do Contrato, a Requerente será responsável por todas as despesas e encargos do Estabelecimento, nomeadamente, fornecimento de mercadorias, de água, eletricidade, gás, Internet, comunicações, encargos com pessoal, taxas, impostos, serviços de segurança, serviços de informática, serviços de desinfeção, limpezas interiores e exteriores, seguros, designadamente um seguro multirrisco patrimoniais sobre o Imóvel contra incêndios, sismos, tempestades,

explosões, raios e inundações (Cláusulas Nona e Décima, n.º 1).

17. Decorre da Cláusula Décima Primeira que o Estabelecimento não dispõe de trabalhadores, sendo a Requerente a única responsável pela sua contratação, que não irão integrar o Estabelecimento, estando vedada à Requerente a celebração de contratos de trabalho cujo prazo termine após o presente Contrato, devendo fazê-los cessar, a expensas suas, até ao terminus do referido Contrato, sendo que, se legalmente tal não for possível, a Requerente é obrigada a transferir os trabalhadores para outras unidades de que disponha.

18. A Requerente obriga-se a usar o Estabelecimento de forma adequada e, no final do Contrato, a devolvê-lo com todo o equipamento e mobiliário e todo o investimento por si realizado, em perfeito estado de conservação e limpeza (Cláusula Décima Segunda), não podendo realizar obras de beneficiação, construção, ampliação e modificação sem autorização prévia escrita da Locadora, devendo suportar todas as despesas e obter todas as licenças e autorizações necessárias, sendo que, findo o Contrato, se não puderem ser removidas, ficarão a fazer parte do Estabelecimento, sem que lhe assista qualquer direito a indemnização (Cláusula Décima Terceira).

19. Por último, resulta da Cláusula Décima Quarta que a Locadora é titular dos direitos de propriedade intelectual e industrial relativos ao Estabelecimento, nomeadamente a designação e a Marca "Y", ficando a Requerente «autorizada durante a vigência do presente Contrato, a usar e a mencionar a marca da LOCADORA referida no número anterior, suas derivações e designações abreviadas da mesma, para efeitos de promoção, marketing e publicidade do Estabelecimento ou parte dele», cessando esta autorização antes do fim do Contrato, ou se a Locatária não o usar ou deixar de usar durante determinado período.

II.iii - Enquadramento da operação em apreço

20. Ora, no caso em apreço, cumpre aferir qual o enquadramento em sede de IVA da cedência de utilização de um imóvel com todos os equipamentos, móveis e licenças necessários para funcionar como estabelecimento de restauração e bebidas, acompanhado da cedência de utilização da marca "Y", em contrapartida de uma remuneração mensal.

21. Assim, 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),

22. 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 carácter de habitualidade, exerçam atividades de prestação de serviços.

23. 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 tributada em sede de IVA.

24. Cumpre, assim, aferir se a mesma beneficia de alguma isenção, mais concretamente da isenção prevista no n.º 29) do artigo 9.º do CIVA, sendo condição necessária tratar-se de uma locação, ou se se trata de uma cedência de exploração de estabelecimento comercial, excluída desta isenção nos termos da alínea c) deste n.º 29).

25. Assim, em termos de legislação nacional, determina o artigo 1022.º do Código Civil (CC) que «Locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição», assumindo a denominação de arrendamento a locação que tem por objeto coisas imóveis (artigo 1023.º deste código). O arrendamento pode ser para fins habitacionais ou não habitacionais, sendo que, se nada for estipulado, o local arrendado deve ser gozado no âmbito das suas aptidões em conformidade com a licença de utilização (artigo 1067.º do

mesmo código).

26. Já a cedência de exploração de estabelecimento, atualmente regulada no artigo 1109.º e seguintes do CC, traduz-se na transferência temporária e a título oneroso do gozo ou exploração de um estabelecimento (por exemplo, comercial) como unidade económica, implicando também a cedência do gozo do imóvel no qual o estabelecimento se encontra instalado, dado que integra aquela unidade económica.

27. Ora, prescreve o n.º 29) que a locação de bens imóveis se encontra isenta de imposto, excepcionando desta isenção:

- as prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo [alínea a)],
- a locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos [alínea 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 [alínea c)],
- a locação de cofres-fortes [alínea d)],
- a locação de espaços para exposições ou publicidade [alínea e)].

28. 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.»

29. 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.

30. 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].

31. Aliás, 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].

32. 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].

33. 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].

34. 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 [5];

» a isenção da locação do imóvel não é afastada no caso de a mesma ser precedida de obras de construção com vista à adaptação às necessidades da arrendatária (construção "feita à medida"), e que antecedem a locação; estas consubstanciam, quanto muito, prestações acessórias em relação à operação principal (locação), dado que não constituem para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar do serviço principal do prestador em melhores condições, pelo que têm o mesmo tratamento fiscal que a prestação principal [6];

» a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa está excluída da isenção [1ª parte da alínea c) do n.º 29) do artigo 9.º do CIVA]; porém, se aqueles não puderem ser dissociados da cedência dos referidos bens imóveis, antes fazendo parte integrante da mesma, considera-se que estamos perante uma prestação única na qual a colocação à disposição dos bens imóveis é a prestação principal, beneficiando de isenção de imposto [7];

» a colocação passiva do imóvel à disposição do cliente deve ser a operação preponderante em relação às prestações de serviços que lhe estão associadas e que dela não podem ser dissociadas; se puderem ser dissociadas, o tratamento fiscal é efetuado autonomamente [8];

» as prestações de serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção constantes retiram, em regra, o carácter preponderante à locação [9], e podem, até, descaracterizar a operação como locação por falta de verificação de um dos pressupostos essenciais.

35. No caso em apreço, estamos perante a cedência de utilização de um imóvel com todos os equipamentos, móveis e acessórios (constantes de um Anexo que não foi junto), bem como as licenças, autorizações e classificações necessários para funcionar como estabelecimento de restauração e bebidas, que a Requerente é responsável por manter em vigor, acompanhado ainda da cedência de utilização de uma marca, propriedade da Locadora, em contrapartida de uma remuneração mensal, o que significa que estamos efetivamente perante a cedência de utilização de um estabelecimento comercial e não da mera locação de imóvel, conforme se entendeu na ação de inspeção de que foi alvo a Locadora.

36. E tal é reforçado ainda pelo previsto na Cláusula Décima Primeira (relativa à contração e rescisão dos contratos de trabalho), ao referir que o Estabelecimento não tem trabalhadores, e que os trabalhadores contratados pela Locatária não irão integrar, no final do Contrato, o Estabelecimento. Ou seja, existe uma obrigação contratual de extinção dos postos de trabalho do estabelecimento.

37. Ao que acresce que a licença de utilização para comércio e serviços (emitida pelo Município competente) já foi emitida em 00/00/2018, e que a Locadora, semelhantemente à Locatária, tem como atividade principal "Restaurantes tipo tradicional".

38. Pelo que se infere que já foi exercida a atividade de restauração naquele estabelecimento, havendo, com a operação em apreço, não só uma continuidade no exercício da atividade de restauração, mas também a manutenção da Marca e dos padrões de qualidade associados ao Estabelecimento.

39. Assim, esta operação de cedência de utilização de um imóvel com todos os equipamentos, móveis e acessórios, acompanhado das licenças necessários para funcionar como estabelecimento de restauração e bebidas, e da cedência de utilização de uma Marca, com obrigação de manter os padrões de qualidade do estabelecimento, em contrapartida de uma remuneração mensal, consubstancia uma locação de bens imóveis de que resulta a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial, sujeita a IVA e dele não isenta, nos termos da 2.ª parte da alínea c) do n.º 29) do artigo 9.º do CIVA, sujeita à taxa normal [artigo 18.º, n.º 1, alínea c) do mesmo código].

II.iv - Direito à dedução

40. Menciona a Requerente que, inicialmente, a operação referida foi considerada

isenta, nos termos do artigo 9.º [n.º 29)] do CIVA, sendo que, na sequência de inspeção tributária realizada à Locadora, foi considerado que consubstanciava uma cedência de exploração, sujeita a IVA e dele não isenta, ao abrigo do artigo 9.º, n.º 29), alínea c) in fine, tendo a Locadora informado a Requerente que iria emitir notas de crédito relativamente às faturas emitidas desde 2022 e proceder à emissão de novas faturas com liquidação de IVA, reportadas aos períodos anteriores.

41. Note-se que, uma vez que se pretende corrigir um erro de direito, resultante do incorreto enquadramento inicial da operação, do qual resulta a alteração do imposto liquidado a fatura deve ser corrigida mediante a emissão de documento retificativo, no caso nota de débito, e não por anulação da mesma, dado estar em causa uma correção ao valor do imposto, conforme decorre do n.º 7 do artigo 29.º do CIVA. Assim, o prestador dos serviços ou transmitente dos bens deve emitir de nota de débito pelo valor total do imposto, fazendo dela constar os elementos a que se refere o n.º 6 do artigo 36.º do CIVA, dos quais se realça a referência à fatura a que respeitam e a menção dos elementos alterados. Mostrando-se, pois, incorreto o procedimento que consista na anulação das faturas iniciais (ainda que através da emissão de notas de crédito) e emissão de novas faturas.

42. Pelo que pretende a Requerente saber, caso sejam emitidas faturas com liquidação de IVA relativas a períodos anteriores (desde 2022), como pode exercer, de forma segura e legítima, o direito à dedução do imposto, nos termos dos artigos 19.º e 98.º do CIVA.

43. Ora, sendo certo que a operação está sujeita a IVA e dele não isenta, temos, desde logo, que, de acordo com o artigo 7.º, n.º 1, alínea b), no caso das prestações de serviços, o imposto é devido e torna-se exigível no momento da sua realização, determinando, no entanto, o artigo 8.º, n.º 1 que, nas situações em que haja obrigação de emissão de fatura nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea b), como é o caso, o imposto se torna exigível, se o prazo previsto para a emissão da fatura for respeitado, no momento da sua emissão, se não for respeitado, no momento em que termina; por sua vez, prescreve o artigo 36.º, n.º 1, alínea a) que a fatura deve ser emitida até ao 5.º dia útil seguinte ao do momento da realização da prestação de serviços.

44. No que concerne ao direito à dedução, regra geral, temos que apenas confere esse direito o imposto que cumpra o previsto nos artigos 19.º a 26.º do CIVA, sendo que, em termos gerais, é dedutível o imposto quando estejam verificados os seguintes pressupostos cumulativos: (i) o imposto tenha sido suportado na aquisição de bens e serviços para utilização efetiva na atividade, desde que não esteja excluído o direito à dedução, como acontece no caso das despesas mencionadas no artigo 21.º; e (ii) o imposto conste de faturas emitidas na forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo, considerando-se como emitidas na forma legal as faturas que reúnam os requisitos previstos nos artigos 36.º, n.º 5 e 40.º, n.º 2.

45. O direito à dedução do imposto nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, devendo a dedução ser efetuada na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a receção das faturas, de acordo com o estabelecido no artigo 22.º, ns. 1 e 2.

46. Atendendo a que, no caso, aquando da emissão das faturas iniciais, a operação foi considerada pelos Sujeitos Passivos envolvidos como isenta nos termos do artigo 9.º, n.º 29) do CIVA, mas, efetivamente, trata-se de uma operação tributada, ao abrigo da 2.ª parte da alínea c) do mesmo n.º 29), verificando-se, assim, um erro no enquadramento jurídico-tributário da operação, ou seja, um erro de direito,

47. Determinando o artigo 98.º, n.º 2 do CIVA que «o direito à dedução (...) só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução (...)

48. Porém, de acordo com a jurisprudência do TJUE [10]:

«Os artigos 63.º, 167.º, 168.º, 178.º a 180.º, 182.º e 219.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, bem como o princípio da neutralidade fiscal, devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um Estado Membro nos

termos da qual, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, nas quais, na sequência de uma liquidação adicional, um acréscimo de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) foi pago ao Estado e foi objeto de documentos retificativos das faturas iniciais vários anos após a entrega dos bens em causa, o benefício do direito à dedução do IVA é recusado com o fundamento de que o prazo previsto na referida legislação para o exercício deste direito se conta a partir da data de emissão das referidas faturas iniciais e expirou.»

49. Ora, transpondo esta jurisprudência para o caso em apreço, significa que o prazo para exercício do direito à dedução, estabelecido no artigo 98.º, n.º 2 do CIVA, só pode contar-se a partir da emissão dos documentos retificativos de fatura (notas de débito) com liquidação do imposto, pois «só no seguimento dessa regularização que ficaram reunidas as condições substantivas e formais que dão direito à dedução do IVA e que a (...) podia, assim, pedir a desoneração do encargo do IVA devido ou pago em conformidade com a Diretiva IVA e com o princípio da neutralidade fiscal.» [11]

50. Desta forma, tendo em conta as normas legais supra mencionadas e atendendo a que a Requerente é Sujeito Passivo que apenas pratica operações que conferem direito à dedução, deve a Requerente, a partir do momento em que tenha na sua posse as notas de débito, relevar (deduzir) o IVA atinente a esta operação no campo 24 da Declaração Periódica do período em que tenha recebido as notas de débito, ou numa próxima a entregar dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 41.º do CIVA, tendo por limite o prazo de 4 anos estabelecido no supra mencionado artigo 98.º, n.º 2, contado, no caso, da emissão dos referidos documentos retificativos (em que é liquidado o IVA).

III - Conclusões:

51. Face ao exposto, concluímos que:

51.1.1. 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;

51.1.2. 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;

51.1.3. no caso, mais do que a cedência de um espaço totalmente equipado, licenciado e apto a funcionar como estabelecimento de restauração e bebidas, temos não só uma continuidade no exercício da atividade de restauração, mas também a continuação da Marca e a obrigação de manutenção dos padrões de qualidade associados ao Estabelecimento, em contrapartida de uma remuneração mensal;

51.1.4. assim, a operação consubstancia uma locação de bens imóveis de que resulta a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial, sujeita a IVA e dele não isenta, nos termos da 2.ª parte da alínea c) do n.º 29) do artigo 9.º do CIVA, sujeita à taxa normal [artigo 18.º, n.º 1, alínea c) do mesmo código];

51.2.1. O tratamento da operação como isenta nos termos do artigo 9.º, n.º 29) do CIVA, configura um erro no enquadramento jurídico-tributário da operação, ou seja, um erro de direito;

51.2.2. tendo em conta as normas legais supramencionadas e atendendo a que a Requerente é Sujeito Passivo que apenas pratica operações que conferem direito à dedução, pode a Requerente exercer o direito à dedução do IVA atinente a esta operação, a partir do momento em que tenha na sua posse documentos retificativos de fatura (notas de débito), relevando o respetivo valor no campo 24 da Declaração Periódica do período em que tenha recebido as notas de débito ou numa próxima a entregar dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 41.º do CIVA, tendo por limite o prazo de 4 anos estabelecido no supra mencionado artigo 98.º, n.º 2, contado, no caso, da emissão dos documentos retificativos de fatura (em que é liquidado o IVA).

- [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 Ac. de 09/10/2001, proc. C-409/98, n.º 31
- [4] Cfr., neste sentido a título exemplificativo, o Ac. do proc. C-284/03, ns. 20 e 23
- [5] Cfr. Ac. do proc. C-284/03, ns. 20 e 23
- [6] Quanto às prestações acessórias cfr. Ac. de 19/12/2018, proc. C-17/18, n.º 34
- [7] Cfr. Ac. do proc. C-278/18, n.º 31, e Ac. do proc. C-17/18, ns. 38 a 40
- [8] Cfr. Ac. do proc. C-17/18, ns. 32 e 33
- [9] Cfr. Ac. do proc. C-278/18, n.º 21
- [10] Cfr. Ac. do proc. C-8/17, de 12/04/2018
- [11] Ibidem, n.º 43