

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Locação de armazém acompanhado de outras prestações de serviços - Artigo 9.º n.º 29) do Código do IVA. Direito à dedução antes do início da exploração - Artigo 20.º n.º 1 alínea a) do CIVA.
- Processo: 29688, com despacho de 2026-03-12, 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 "COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS" - CAE 68110 e secundária de "ARRENDAMENTO E EXPLORAÇÃO DE BENS IMOBILIÁRIOS PRÓPRIOS OU EM LOCAÇÃO" - CAE 68200, tendo enquadramento, para efeitos do IVA, no regime normal trimestral, como sujeito passivo misto, utilizando para efeitos do exercício do direito à dedução o método da afetação real de todos bens e serviços.
  2. A Requerente refere que será proprietária e legítima possuidora das parcelas de terreno descritas no Considerado I da minuta do contrato de prestação de serviços anexa ao presente pedido (Documento n.º 1).
  3. Pretende iniciar nos referidos terrenos um projeto imobiliário destinado à construção de um Parque Logístico/Industrial, a ser estruturado de forma a ser possível a prestação de um conjunto de serviços a empresas beneficiárias que ali pretendam realizar as suas operações logísticas e industriais, utilizando as instalações por si construídas e beneficiando de um conjunto integrado de serviços intrínsecos, inerentes e indissociáveis à utilização do espaço, aspetos que estiveram na base da negociação entre as partes e da intenção de contratação associada ao contrato (Documento n.º 1)
  4. A Requerente pretende que o Parque Logístico/Industrial contenha, para além dos dois armazéns principais (por simplificação, doravante designados como "Armazém A" e "Armazém B", divididos em 5 unidades), um conjunto de áreas comuns, áreas e serviços de apoio, infraestruturas, serviços comuns e unitários, como gestão patrimonial, manutenção e segurança, com o objetivo de assegurar a exploração integrada das diversas atividades aí desenvolvidas.
  5. Tendo em consideração o referido modelo operacional, a Requerente encetou negociações com a sociedade "ABC" (adiante designada por "Beneficiário"), que, por sua vez, tenciona encontrar um espaço integrado para o exercício da sua atividade logística e que fosse concebido sob determinadas especificidades técnicas, as quais foram disponibilizadas à Requerente e pela mesma devidamente analisadas.
  6. Face à pretensão do Beneficiário obter uma instalação construída sob especificidades técnicas pré-determinadas, as partes decidiram, em conjunto, celebrar um contrato de prestação de serviços sobre coisa futura, descrito e regulado no esboço do contrato anexo ao presente pedido (Documento n.º 1), relativamente a 50% da área respeitante ao Armazém B (Nave B1).
  7. Concretamente, nos termos da Cláusula 2.1. (Objeto), da minuta do contrato de prestação de serviços anexa ao presente pedido, a Requerente encontrar-se-á vinculada à prestação dos seguintes serviços a favor do Beneficiário:
    - (i) Utilização do Imóvel pelo Beneficiário, que está atualmente a ser desenvolvida pela Requerente, nos termos e condições estipulados na minuta do contrato de

prestação de serviços;

- (ii) Gestão imobiliária do Parque Industrial;
- (iii) Entidade de conservação / gestão da comunidade de proprietários e participação em reuniões, quando aplicável;
- (iv) Coordenação de segurança e saúde dos prestadores utilizados na realização de trabalhos nas áreas comuns;
- (v) Gestão do acesso ao Parque Industrial por trabalhadores, camiões, fornecedores e quaisquer outros visitantes, de acordo com os regulamentos em vigor;
- (vi) Segurança geral remota e vigilância remota das áreas comuns do Parque Industrial;
- (vii) Manutenção das áreas comuns: jardinagem;
- (viii) Manutenção das áreas comuns: serviços de limpeza e fornecimento de serviços públicos;
- (ix) Manutenção das áreas comuns: controlo de pragas;
- (x) Manutenção do portão de acesso ao Parque Industrial;
- (xi) Manutenção do muro do perímetro do parque logístico;
- (xii) Manutenção da instalação hidráulica do parque logístico nas áreas comuns;
- (xiii) Manutenção da instalação de esgotos das áreas comuns do Parque Industrial;
- (xiv) Fornecimento de eletricidade do Parque Industrial;
- (xv) Abastecimento de água do Parque Industrial;
- (xvi) Manutenção e inspeções da instalação de segurança contra incêndios do sistema de bombagem;
- (xvii) Manutenção e inspeções da instalação de segurança contra incêndios do reservatório de água;
- (xviii) Monitorização da legionella no reservatório de água da instalação de segurança contra incêndios, se aplicável.
- (xix) Manutenção e inspeções da instalação de segurança contra incêndios das mangueiras externas;
- (xx) Manutenção e inspeções da instalação de segurança contra incêndios das saídas de fumo no telhado;
- (xxi) Avaliação e fornecimento de seguro contra danos materiais;
- (xxii) Gestão do seguro de danos materiais e monitorização do Parque Industrial;
- (xxiii) Contratação de outros seguros listados na cláusula;
- (xxiv) Limpeza do telhado uma vez por ano;
- (xxv) Manutenção e inspeção do telhado uma vez por ano;
- (xxvi) Inspeção legal obrigatória da instalação elétrica de baixa tensão das instalações, de acordo com a legislação portuguesa, nas áreas comuns;
- (xxvii) Inspeção legal obrigatória da instalação elétrica de alta tensão das instalações, de acordo com a legislação portuguesa, nas áreas comuns;
- (xxviii) Inspeção legal obrigatória da instalação de segurança contra incêndios das instalações, de acordo com a legislação portuguesa, nas áreas comuns;
- (xxix) Manutenção das linhas vitais do Parque Industrial e das instalações;
- (xxx) Pagamento e gestão de impostos sobre os Imóveis;
- (xxxi) Pagamento e gestão de direitos de servidão; e
- (xxxii) Pagamento e gestão de outros impostos, tais como ligação de esgotos, ligação de água.

8. Em contrapartida dos serviços acima descritos, as partes acordaram, nos termos da Cláusula 6, que será devida uma remuneração global única no valor mensal, tributada em IVA à taxa legal aplicável.

9. Adicionalmente, a Requerente encontra-se a realizar esforços para a promoção da ocupação das restantes unidades do imóvel (Armazém A e Nave B2 do Armazém B), no âmbito do qual pretende, também com referência a essa parte da propriedade, encetar a celebração de contratos de prestação de serviços similares ao que aqui se descreve, e, portanto, afetá-lo à mesma atividade que será desenvolvida com referência à Nave 1 do Armazém B.

10. Face ao exposto, entende que os serviços do contrato em causa não se alinham com a disciplina própria do contrato de arrendamento tipificado na Lei portuguesa, estando, por isso, em causa, aferir se os mesmos se qualificam como prestações de serviços tributadas para efeitos de IVA ou se, por outro lado, deverá ser-lhes aplicável a isenção de IVA prevista no artigo 9.º do Código do IVA (adiante designado de "CIVA"), aplicável à locação de bens imóveis, bem como confirmar os procedimentos de dedução do IVA incorrido na construção do imóvel que deverão ser por si adotados.

II - Proposta de enquadramento jurídico-tributário apresentada pela Requerente

11. Na petição apresentada, a Requerente, para sustentar o proposto enquadramento tributário refere o seguinte:

" (...)

33. (...), a Requerente tem firme convicção de que o conjunto de serviços que pretende prestar e que se encontram abrangidos pelo contrato remetido sob a designação de Documento n.º 1, prestados de forma indissociável e remunerados de forma única, extravasam o conceito de mera locação de bens imóveis, na aceção de uma simples colocação passiva do imóvel à disposição do beneficiário.

34. Efetivamente, entende a Requerente que os serviços a serem prestados, de cedência de espaços e outros conexos à fruição do imóvel - serviços de supervisão/segurança, de gestão patrimonial e de manutenção (entre outros, descritos na Cláusula 2.1. do contrato em apreço) - retiram o carácter preponderante à locação e implicam uma gestão ativa dos bens imóveis, extravasando a colocação passiva do imóvel à disposição do locatário e o simples gozo temporário do bem, conferindo ao Beneficiário um conjunto de outras vantagens e benefícios que assumem um carácter preponderante em relação à disponibilização da utilização do imóvel (e que, recorde-se, estiveram na base da intenção de contratar por ambas as partes).

35. Ademais, e conforme a já mencionada jurisprudência do TJUE, as prestações que a Requerente se obriga a prestar ao Beneficiário constituem, para efeitos de IVA, uma prestação única e indivisível, uma vez que a segregação das mesmas seria considerada artificial, dado que, no caso concreto, o Beneficiário recorreu aos serviços da Requerente, pois pretendia uma solução integrada que lhe permitisse desenvolver a sua atividade num espaço que oferecesse um conjunto de serviços com relevância significativa no seu negócio, designadamente, a gestão e supervisão de áreas necessárias a essa atividade, a manutenção de instalações, a gestão e a supervisão de acessos, os quais revestem, para si, a mesma preponderância que a própria cedência do espaço utilizado e cujas necessidades subjacentes a tais serviços não seriam possíveis de satisfazer através de uma mera locação do bem imóvel em causa.

36. Daqui decorre que os serviços prestados pela Requerente ao Beneficiário, configuram, para efeitos de IVA, uma prestação complexa única e indivisível, devendo o respetivo tratamento ter em consideração a natureza integrada da mesma.

(...)

38. Assim, atentas as especificidades do contrato em apreço e das operações que o mesmo incorpora, as quais não se encontram tipificadas na lei, pelos motivos que acima amplamente já apresentou, fundamentados igualmente em jurisprudência comunitária, nacional e igualmente, na posição da própria AT, entende a Requerente que não está em causa uma operação subsumível no conceito de locação de imóveis não sendo, por conseguinte, aplicável à mesma a isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do Código do IVA, sendo antes as operações em causa operações tributadas em IVA à taxa normal do imposto, nos termos do número 1 do artigo 4.º, conjugado com a alínea c) do número 1 do artigo 18.º, ambos do Código do IVA.

39. Nesse sentido, e considerando que esta prestação de serviços está sujeita a IVA e dele não isenta, assiste, nos termos dos artigos 19.º e seguintes do Código do IVA, à Requerente o direito à dedução do imposto suportado nas despesas incorridas para o exercício dessa atividade.

(...)

41. Tal intenção pode ser facilmente confirmada pela natureza dos serviços que a Requerente pretende igualmente prestar em relação à gestão e manutenção do Parque Logístico/Industrial como um todo, dado que não seria de todo exequível prestarem-se estes serviços a um beneficiário e não a outro, pelo que entende a Requerente serem elementos objetivos que permitam concluir a referida intenção de afetação do imóvel.

42. Face ao exposto, e nos termos dos artigos 19.º e seguintes do Código do IVA, entende a Requerente que poderá exercer o direito à dedução do IVA incorrido em custos associados à realização de operações tributadas, designadamente, os relativos à construção do imóvel quando o mesmo se torne exigível, ou seja, quando se efetua a entrega de bens ou as prestações de serviços.

#### CONCLUSÃO

43. Em resumo:

no âmbito do contrato em apreço, o qual tem por objeto prestações de serviços nas quais a Requerente irá ceder um espaço e prestar um conjunto de serviços indissociáveis daquele espaço e entre si, os quais compreendem os serviços de gestão imobiliária do Parque Logístico/Industrial, manutenção das zonas comuns e dos equipamentos comuns do Parque Logístico/Industrial, de receção, de segurança, de limpeza dos espaços comuns, entre outros, pelos quais será devida uma remuneração global única nos termos da Cláusula 6.ª da minuta de contrato de prestação de serviços que se junta em anexo;

o conjunto destes serviços indissociáveis entre si constitui uma prestação complexa e una, a qual engloba os vários serviços descritos acima, sendo o contrato qualificado como um contrato atípico de prestação de serviços;

a atividade a desenvolver pela Requerente não será meramente passiva porquanto não se limitará a ceder o acesso ao espaço ao utilizador do mesmo;

o enquadramento que a Requerente entende aplicar-se, e para o qual solicita confirmação, encontra-se em conformidade com as normas de IVA aplicáveis e também em concordância com o que tem sido o entendimento da AT e dos tribunais (nacional e comunitário);

os serviços em causa, abrangidos pelo contrato que se junta sob designação de Documento n.º 1, são tributados em IVA à taxa normal do imposto no que respeita à remuneração global única definida;

existindo elementos objetivos que permitem concluir que a Requerente tem a intenção de afetar a totalidade do imóvel a prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, a Requerente poderá exercer o direito à dedução do IVA incorrido em custos associados e essenciais à realização de operações tributadas, designadamente, os relativos à construção do imóvel, quando o mesmo se torne exigível, ou seja, no momento em que se efetua a entrega de bens ou as prestações de serviços.

44. Em face do exposto, a Requerente solicita a V. Exa., no âmbito do presente Pedido de Informação Vinculativa com caráter de urgência, confirmação quanto ao seu entendimento de que os serviços a serem prestados aos futuros utilizadores do Parque Logístico/Industrial, nomeadamente os subjacentes ao contrato que se anexa sob a designação de Documento n.º 1, são tributados em IVA à taxa normal a incidir sob a remuneração global única e que, portanto, poderá exercer o direito à dedução do IVA incorrido na construção da totalidade do imóvel, nos termos do disposto nos artigos 19.º e seguintes do Código do IVA, no momento em que o mesmo se torne exigível, ou seja, no momento em que se efetua a entrega de bens ou as prestações de serviços.

(...)"

#### III - Enquadramento da operação apresentada face ao Código do IVA

12. No caso em apreço, está em causa aferir o enquadramento em sede de IVA das operações subjacentes à minuta/esboço do contrato de prestação de serviços anexa ao presente pedido (Documento n.º 1), adiante designado apenas de "Contrato", mais concretamente se é tributada, em sede de IVA, a remuneração global única e, como tal, poderá ser exercido o direito à dedução do IVA incorrido na construção do

imóvel, no momento em que o mesmo se torne exigível, ou seja, no momento em que se efetua a entrega de bens ou as prestações de serviços.

13. Cumpre, desde já, chamar a atenção para o facto de o documento no qual estão delineados os contornos da operação em apreço - "Contrato de Prestação de Serviços", conforme refere a Requerente, consubstancia uma minuta/esboço "sobre coisa futura", pelo que a informação ora emanada assenta nos exatos termos previstos no mesmo e na descrição efetuada no presente pedido pela Requerente.

14. 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.

15. 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 a imposto em sede do IVA.

16. Cumprindo aferir se beneficiam 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.

17. Prescreve o n.º 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 [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)].

18. 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.»

19. 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.

20. 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].

21. 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].

22. 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.

23. 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, n.s. 20 e 23].

24. 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 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 [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.

25. Aqui chegados, no caso ora em análise, conforme decorre do disposto da Cláusula 2.1 (objeto) do Contrato, já exposto no ponto 7 desta informação, temos que, em contrapartida de uma remuneração global única mensal, a Requerente irá ceder à sociedade "ABC" ("Beneficiário"), um conjunto integrado e inseparável de serviços, que inclui a utilização de um imóvel, armazém B (Nave B1), acompanhado de diversos serviços como a gestão imobiliária do Parque Industrial, manutenção e inspeções legais das instalações, gestão e a supervisão de acessos, segurança/vigilância, fornecimento de eletricidade do parque industrial; abastecimento de água do Parque Industrial, seguros, limpezas, pagamentos e gestão de impostos relacionados com as instalações,

entre outros.

26. Quanto ao facto da Requerente referir que a instalação será construída sob especificidades técnicas pré-determinadas, pelo beneficiário, cabe referir que nem da letra da lei, quer do n.º 29) do artigo 9.º do CIVA, quer do artigo 135.º, n.º 1, al. I) e n.º 2 da Diretiva IVA, ambos supra transcritos, nem da jurisprudência do TJUE antes citada, vislumbramos que a isenção da locação do imóvel seja afastada no caso de a mesma ser precedida de obras de construção com vista à adaptação às necessidades da arrendatária, isto é, de construção "feita à medida", desde que a mesma não seja acompanhada de quaisquer outras prestações de serviços.

27. As referidas obras de construção e adaptação do imóvel para o exercício da atividade da Arrendatária, e que antecedem a locação daquele, consubstanciam, quanto muito, prestações acessórias em relação à operação principal (locação), dado que não constituem para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar do serviço principal do prestador em melhores condições, pelo que têm o mesmo tratamento fiscal da prestação principal.

28. Assim, ainda que se defendesse que as obras de construção e adaptação e a locação configuram duas prestações de serviços distintas e que podem ser fornecidas em separado, sendo uma tributada e outra isenta, por estarem, no caso, tão estritamente ligadas, a sua separação revestiria carácter artificial, devendo ser consideradas como uma só operação, na situação em apreço, como de locação, tanto mais que as partes optaram por não dissociar as operações.

29. No entanto, no presente caso, e conforme já referido, a locação do imóvel (direito à utilização das instalações) é acompanhada de um conjunto integrado e inseparável de serviços, pelos quais será devida uma remuneração global única, nos termos previsto na cláusula 6.ª do "Contrato" calculado de acordo com a metodologia prevista no Anexo 6.1 do referido contrato, em que consta que "A remuneração devida pelo Beneficiário ao Prestador ao abrigo do presente Contrato constitui uma contraprestação global e indissociável pela utilização da Nave Industrial e pela prestação dos Serviços,...".

30. 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.

31. Assim sendo, uma operação como a descrita na minuta do Contrato, 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 no n.º 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).

32. Quanto à ocupação das restantes unidades do imóvel (Armazém A e Nave B2 do Armazém B), no âmbito do qual a Requerente pretende, também com referência a essa parte da propriedade, encetar a celebração de contratos de prestação de serviços similares ao que aqui se descreve, os mesmos terão de ser analisadas caso a caso, como foi o da minuta/esboço do Contrato anexado na presente informação vinculativa, pelo facto do entendimento ora aqui versado, ser apenas aplicável à operação subjacente a este contrato e não já a operações subjacentes a contratos com posteriores ou outros utilizadores.

33. 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).

34. 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.

35. 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, a título exemplificativo, o Acórdão de 21/03/2000, procs. C-110/98 a C-147/98, n.º 47, e o Acórdão de 17/10/2018, proc. C 249/17, n.º 18].

36. 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,

37. Considerando que as operações em análise, tal como se encontram descritas na minuta/esboço do Contrato, não integram o conceito de locação, extrapolando-o, pelo que não beneficiam da isenção prevista no citado n.º 29) do artigo 9.º do CIVA, nem em qualquer outra e, uma vez que a Requerente manifesta a intenção de desenvolver operações sujeitas a IVA e dele não isentas naquele espaço, 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.

38. 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

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

i. A operação descrita na minuta/esboço do Contrato não beneficia da isenção prevista no n.º 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 à designada remuneração global única mensal acrescer IVA à taxa normal conforme determina o artigo 37.º do CIVA.

ii. Nesta conformidade, sendo a operação futura 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 construção do 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.