

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Cedência de utilização de imóvel acompanhado de alguns móveis, eletrodomésticos, equipamentos, utensílios - artigo 9.º, n.º 29)
- Processo: 29887, com despacho de 2026-06-26, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Descrição do pedido:
1. Começa por referir a Requerente que se dedica à compra e venda de bens imobiliários, tendo, no âmbito da sua atividade, celebrado um contrato de arrendamento urbano [] em 00/00/2025.
 2. Acrescenta a Requerente que o imóvel em causa se destina a ser usado como restaurante (tal como aconteceu com o anterior contrato), inclui no seu interior os bens móveis constantes do Anexo I do Contrato, cabendo ao locatário a celebração dos contratos de água, luz, gás e outros serviços, respetivos consumos e cancelamento dos serviços aquando do terminus do Contrato.
 3. Mais menciona a Requerente que o locatário será ainda responsável pela obtenção e custo de todas as licenças e alvarás necessários para o exercício na referida atividade no imóvel, sendo que, à data da celebração deste contrato, o imóvel se encontrava vago.
 4. Pretende a Requerente que lhe seja confirmado que na operação é apreço é aplicável a isenção prevista no n.º 29) do artigo do Código do IVA (CIVA), sendo esta operação bastante semelhante à da situação subjacente à PIV 26088, na qual a AT conclui que se tratava de uma locação e não da cessão de um estabelecimento comercial.
 5. Considera a Requerente que «estamos perante a locação de um bem imóvel, sem a prestação de quaisquer serviços associados, sendo apenas disponibilizados os equipamentos que possam estar naquelas instalações e que a Requerente poderá ou não utilizar para o exercício da sua atividade» [1], sendo que «estes equipamentos por si só não serão suficientes para o exercício da atividade de restauração, nem isso foi utilizado como critério na celebração deste contrato, pelo que a sua disponibilização deve ser vista como um meio para beneficiar nas melhores condições do serviço principal que é a locação do imóvel; por essa razão, a Requerente não discrimina qualquer valor na renda relativa aos equipamentos em causa» [2], tratando-se de uma operação acessória, sem valor material em relação à locação.
 6. Refere ainda a Requerente que não se dedica à atividade de restauração.
 7. Com o pedido foi junto um documento de "Contrato de Arrendamento Urbano []", celebrado em 00/00/2025 e respetivo Anexo I, designado por "I[]".
- II - Enquadramento em sede de IVA
8. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), a Requerente assume a natureza jurídica de [], é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, periodicidade mensal desde 00/00/2023, que se encontra registado pela atividade principal de «Compra e venda de bens imobiliários» - CAE 68110, e pelas atividades secundárias de «Produção de eletricidade de origem solar» - CAE 35123, de «Construção de edifícios residenciais e não residenciais» - CAE 41000, e de «Arrendamento e exploração de bens imobiliários próprios ou em locação» - CAE 68200, sendo um sujeito passivo misto que utiliza como método de dedução o método

de afetação real de todos dos bens.

II.i - Análise dos documentos juntos

9. Conforme já referimos, com o Pedido, a Requerente juntou um contrato denominado "Contrato de Arrendamento Urbano []", celebrado em 00/00/2025, entre a Requerente, na qualidade de Locadora, [], Nif. [], na qualidade de Locatário, e [], Nif. [], na qualidade de fiadora.

10. Começa por decorrer da Cláusula Primeira, n.º 1 deste Contrato que a Requerente é dona e legítima possuidora do imóvel sito em [], correspondente à fração autónoma designada pela letra "[]" do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo [], da união das freguesias de [], concelho de [], composto por estabelecimento comercial e / ou serviços que ocupa o rés-do-chão e que dispõe de alvará de autorização de utilização emitido pela Câmara de [].

11. Já dos ns. 2 e 3 da mesma Cláusula resulta que a Requerente dá de arrendamento o mencionado imóvel ao Locatário, destinando-se a ser usado como restaurante, incluindo no seu interior «a título meramente acessório, os bens imóveis constantes do Anexo I - I[]» (n.º 3).

12. De harmonia com a Cláusula Segunda, o prazo do arrendamento é de [] anos, com início a 00/00/2025, sendo automaticamente renovado por períodos sucessivos de 1 ano, e o Locatário pagará uma renda mensal prevista na Cláusula Terceira, n.º 1, no valor de € [] no 1.º ano, de € [] no 2.º ano, e € [] no 3.º ano.

13. De acordo com a Cláusula Quinta, o Locatário será responsável por celebrar os contratos de água, luz, gás e outros serviços, suportar os custos dos consumos, bem como proceder ao seu cancelamento quando findar este contrato, sendo ainda responsável pela obtenção de todos os alvarás e licenciamentos necessários ao exercício da atividade a que se destina, suportando os custos das respetivas taxas ou emolumentos.

14. O Locatário poderá efetuar as obras e alterações interiores no Locado para o adequar ao exercício da sua atividade, desde que não sejam de natureza estrutural e possam ser revertidas sem prejuízo do imóvel, mediante autorização prévia da Requerente, em conformidade com a Cláusula Sexta, obrigando-se ainda a «conservar e a manter o estado de funcionamento do local arrendado e dos bens móveis nele existentes, suportando eventuais reparações futuras que se mostrem necessárias, designadamente os pavimentos/chão, revestimentos, caixilharia, portas, janelas, instalação elétrica, sanitários, canalizações, pinturas, paredes, vidros, esgotos, ar condicionado e sistema de exaustão, pertença do locado e, ainda, de todos os bens móveis constante do Anexo I - I[], os quais devem ser conservados (...)» (n.º 4).

15. O Locatário tem ainda que cumprir as obrigações previstas na Cláusula Sexta, n.º 6, nomeadamente suportar os custos de qualquer reparação ou trabalho de manutenção decorrentes do uso do locado e dos respetivos bens móveis [a)], e contratar uma apólice de seguro que cubra os riscos de responsabilidade civil por danos causados a terceiros, quer pelos utentes do locado, quer decorrentes da atividade exercida no local ou da mera ocupação [g)].

16. Tal como já demos conta, foi também junto ao Pedido o Anexo I do Contrato, designado por "I[]", composto por [] páginas, com [] fotografias: hall de entrada, casas de banho, bar, sala, adega, cozinha, balneários / arrumos e armazém /arcas, do qual resulta que o imóvel está apetrechado de alguns móveis, eletrodomésticos, equipamentos, utensílios, tais como loiças sanitárias, mesas cadeiras, sofás, balcões, prateleiras, loiças, arcas frigoríficas, aparelhos de ar condicionado, monitor, lava-loiças, armários e bancadas de cozinha.

II.ii - Enquadramento da operação em apreço

17. Aqui chegados, vejamos, então, qual o enquadramento em sede de IVA da cedência de utilização de um imóvel destinado a ser utilizado como restaurante, acompanhado de alguns bens móveis, equipamentos e utensílios, sem quaisquer outros serviços

associados, em contrapartida de uma renda mensal única.

18. 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),

19. 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.

20. 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,

21. Cumprindo 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, e, se eventualmente se trata de uma cedência de exploração de estabelecimento comercial, excluída desta isenção nos termos da alínea c) deste n.º 29), não sendo relevante, para este efeito, a denominação e forma jurídica adotada pelas partes, mas sim o seu conteúdo.

22. 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), podendo o arrendamento 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).

23. Já na cedência de exploração de estabelecimento, atualmente regulada no artigo 1109.º e seguintes do CC, dá-se a 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.

24. Ora, prescreve o n.º 29) que a locação de bens imóveis se encontra isenta de imposto, exceção 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)].

25. 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.»

26. 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.

27. 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 [3].

28. 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 [4].

29. 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 [5].

30. 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 [6].

31. 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 [7];

» 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 [8];

» 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 [9];

» 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 [10];

» as prestações de serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção constantes retiram, em regra, o carácter preponderante à locação [11], e podem, até, descaracterizar a operação como locação por falta de verificação de um dos pressupostos essenciais.

32. No caso em apreço, tal como consta do Contrato de arrendamento urbano [], bem como do respetivo Anexo I, analisado nos pontos 9. a 16. desta Informação, estamos perante a locação de um imóvel, acompanhado de alguns móveis, eletrodomésticos, equipamentos, utensílios (loijas sanitárias, mesas cadeiras, sofás, balcões, prateleiras, loijas, arcas frigoríficas, aparelhos de ar condicionado, monitor, lava-loijas, armários e bancadas de cozinha) e da licença de utilização da Câmara Municipal, em contrapartida de uma renda mensal única.

33. A cargo do Locatário ficarão os alvarás e licenciamentos necessários ao exercício da atividade, o seguro de responsabilidade civil, a contratação e fornecimentos de água, luz, gás e outros serviços, bem como as obras de reparação e manutenção do imóvel e respetivos bens (pavimento, paredes, caixilharia, portas, janelas, instalação elétrica, sanitários, canalizações, pinturas, vidros, ar condicionado).

34. Ora, no concerne aos móveis, eletrodomésticos, equipamentos, utensílios, como vimos supra, 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], se, e apenas, aqueles puderem ser dissociados da cedência do respetivo imóvel; se fizerem parte integrante do mesmo, considera-se que estamos perante uma prestação única na qual a colocação à disposição dos bens imóveis é a prestação principal, não constituindo aqueles para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar do serviço principal do prestador em melhores condições, beneficiando toda a operação de isenção.

35. Sendo que resulta da jurisprudência do TJUE [12] que a isenção da locação não é afastada no caso de esta ser acompanhada de bens, equipamentos, utensílios, acessórios, bens consumíveis.

36. Por outro lado, apesar de o imóvel dispor de licença de utilização emitida pela Câmara, os alvarás e licenciamentos necessários para o imóvel funcionar como restaurante terão que ser obtidos pela Arrendatária, que terá também que suportar os respetivos custos.

37. Ao que acresce que, tal como decorre do ponto 8. desta Informação, a Requerente não está registado por nenhuma atividade ligada à restauração.

38. Por último, no que toca aos serviços de gestão, manutenção e de supervisão constantes por parte do Senhorio, que, como vimos supra, em regra, retiram o carácter preponderante à locação, do Contrato não resulta qualquer indicio de que serão exercidas por parte da Requerente.

39. Deste modo, não estamos perante a cedência de exploração de um restaurante, mas sim perante a locação de um imóvel acompanhada de alguns móveis, eletrodomésticos, equipamentos, utensílios, mas desacompanhado dos alvarás e licenciamentos necessários para o imóvel funcionar como restaurante (com exceção da licença camarária de utilização do imóvel), e de quaisquer outros serviços ou fornecimentos, tais como água, eletricidade, gás, serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção constantes por parte da Requerente, em contrapartida de uma remuneração mensal única.

40. Assim, a operação em apreço consubstancia uma colocação passiva de um imóvel, incluindo móveis, eletrodomésticos, equipamentos, utensílios, à disposição da Locatária, por um tempo determinado, não gerando qualquer valor acrescentado significativo, pelo que beneficia da isenção prevista no n.º 29) do artigo 9.º do CIVA.

III - Conclusões:

41. Face ao exposto, concluímos que:

41.1. 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;

41.2. 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;

41.3. a cedência de utilização de um imóvel, acompanhada de alguns móveis, eletrodomésticos, equipamentos, utensílios e da licença camarária de utilização do imóvel, sem ser acompanhada dos alvarás e licenciamentos necessários para o imóvel funcionar como restaurante, nem de quaisquer outros serviços ou fornecimentos, tais

como, água, eletricidade, gás, serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção constantes por parte da Requerente, em contrapartida de uma remuneração mensal única, consubstancia uma colocação passiva do imóvel à disposição da Locatário, por um tempo determinado, não gerando qualquer valor acrescentado significativo, pelo que beneficia da isenção prevista no n.º 29) do artigo 9.º do CIVA.

[1] Cfr. Pedido, ponto []º

[2] Ibidem, ponto []º

[3] 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

[4] Cfr. Ac. de 28/02/2019, proc. C-278/18, n.º 17

[5] Cfr., neste sentido a título exemplificativo, o Ac. de 09/10/2001, proc. C-409/98, n.º 31

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

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

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

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

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

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

[12] Cfr. Ac. do proc. C-17/18, ns. 32 a 41