

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Cedência de utilização de espaços de escritórios, oficina, showroom, arrecadação/arrumos e estacionamento, com rendas individuais, acompanhada de materiais, instalações, bens e equipamentos, havendo ainda faturação separada de despesas/custos/serviços
- Processo: 30275, com despacho de 2026-07-29, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Descrição do pedido:
1. Começa por referir a Requerente que incorporou por fusão a sociedade X, Nif. [], tendo para si sido transferidos todos os passivos e ativos, bem como todas as posições jurídicas passivas e ativas, em virtude da extinção desta sociedade.
 2. De entre as posições jurídicas transmitidas está a posição de locatário no contrato de arrendamento que tem por objeto o prédio urbano destinado a armazém geral, oficinas, escritórios e centro de formação, designado por "E", sito no [], «descrito na Conservatória do Registo Predial de [] sob o número [] da união de freguesias de [] e para o qual foi emitido pela Câmara Municipal de [], em 00/00/2010, o Alvará de Utilização n.º 000/2010». [1]
 3. Concretiza a Requerente que o prédio dado de arrendamento é composto pelos espaços a seguir identificados, a que corresponde uma remuneração mensal individual também indicada, perfazendo a remuneração mensal global de € []:
 - Área de escritórios, edifícios [], [] e [], com uma área de [] m2 - € [];
 - Área de Oficina com [] m2 - € [];
 - Área de Showroom com [] m2 - € [];
 - Área de arrecadação / armazém com [] m2 - € [];
 - Estacionamento ([] lugares): [] em zona interior - € []; [] na zona exterior - € [].
 4. Acrescenta a Requerente que a Arrendatária é responsável pelos consumos de água, eletricidade e gás dos espaços arrendados, efetuados a partir de infraestruturas comuns dos edifícios, que são debitados pela Senhoria em conformidade com o Anexo VI.
 5. A Requerente menciona também que a Arrendatária tem direito à utilização dos espaços (e não dos serviços) das zonas comuns seguintes: cantina e zona de bar e cafetaria, acessos a partir dos portões [] e [], saídas a partir do portão [] a partir das 18 horas, espaço comum do edifício "[]" (torre) e posto médico, sendo que, no que tange à cantina, os trabalhadores pagam o que nela consomem, e, no que toca ao posto médico, o médico é contratado pela Arrendatária.
 6. Refere ainda que a Senhoria presta ainda os seguintes serviços a título de "Apoio de Infra-Estruturas": controlo de pragas, recolha de RSUs gerados na atividade da cantina / bar, e limpeza periódica e análise de efluentes líquidos da estação elevatória, provenientes das atividades de oficinas e lavagem de viaturas da Arrendatária, sendo que estes serviços configuram um meio para que esta possa utilizar e usufruir do imóvel arrendado.
 7. Advoga a Requerente que a AT, na Informação Vinculativa 19426, considera que uma locação acompanhada de prestações de serviços pode ser isenta, desde que estes serviços não retirem à locação o carácter preponderante na operação.
 8. Pretende, assim, a Requerente que lhe seja informado se a operação atinente ao referido contrato beneficia da isenção prevista no n.º 29) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), ou se «os "serviços" nele descritos, são susceptíveis de retirarem à locação, o

seu carácter de preponderância na operação em causa». [2]

9. Com o pedido foi junto um documento denominado de "Aditamento []", não datado nem assinado, e, após solicitação, foi junto o "Contrato []", celebrado em 00/00 de [] de 2024.

II - Enquadramento em sede de IVA

II.i - Considerações prévias

10. 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 00/00/1986, que se encontra registado pela atividade principal de «Comércio a retalho de veículos automóveis ligeiros» - CAE 47811, e pelas atividades secundárias de «Reparação e manutenção de veículos automóveis» - CAE 95310, e de «Comércio a retalho de peças e acessórios para veículos automóveis» - CAE 47820, sendo um sujeito passivo que apenas pratica operações que conferem direito à dedução.

11. De harmonia com o mesmo sistema, a Requerente surge como representante em cessação da empresa X, Nif [], desde 00/00/2026, data em que esta cessou a atividade para efeitos de IVA, indicando como motivo de cessação o artigo 34.º, n.º 1, alínea b) do CIVA.

II.ii - Análise dos documentos juntos

12. Conforme já referimos, a este Pedido foi junto o "Contrato []", celebrado em 00/00 de [] de 2024, com 11 Anexos, entre a Z, Nif. [], na qualidade de Senhora, e a Y, Nif. [...].

13. Começa por decorrer da Cláusula Primeira, n.º 1 deste Contrato que a Senhora é única e legítima proprietária e possuidora do «prédio urbano destinado a armazém geral, oficinas, escritórios e centro de formação designado por "E", sito no [], concelho de [], descrito na Conservatória do Registo Predial de [] sob o número [] da união de freguesias de [], (doravante o "Prédio" ou "Edifício []") (...) para o qual foi emitido pela Câmara Municipal de [], em 00/00/2010, o Alvará de Utilização n.º 000/2010, junto ao presente como Anexo III».

14. Já do n.º 3 da referida Cláusula resulta que a Senhora dá de arrendamento à Arrendatária os seguintes espaços do prédio antes mencionado:

«a) Área de escritórios - nos edifícios [], [] e [], com uma área de [] m2;

b) Área de Oficina - com [] m2;

c) Área de Showroom - com [] m2;

d) Área de arrecadação / armazém - com [] m2;

e) Estacionamento - [] lugares de estacionamento, [] em zona interior e [] na zona exterior.»

15. De harmonia com o n.º 6 da Cláusula Primeira, os espaços arrendados destinam-se a ser utilizados exclusivamente para o exercício da atividade correspondente ao objeto social da Arrendatária, no âmbito dos Contratos de Concessão e Oficina Autorizada celebrados com a ou outros que venham a ser celebrados, desde que tenham por objeto produtos ou serviços da marca B ou T, tendo o contrato o prazo de [] anos, com início a 00/00/2024, sendo automaticamente renovado por sucessivos e iguais períodos (Cláusula Sexta, n.º 1).

16. Em contrapartida da cedência dos espaços, determina a Cláusula Segunda, ns. 1 e 3 que a Arrendatária paga à Senhora uma renda total mensal no valor de € [], assim distribuída: área de escritórios - € []; área de Oficina - € []; área de Showroom € []; área de arrecadação / armazém - € []; estacionamento (€ []): zona interior - € [], zona exterior - € []. Este valor será isento nos termos do n.º 29) do artigo 9.º do CIVA e atualizado segundo os coeficientes de atualização do INE.

17. De acordo com a Cláusula Terceira, a Arrendatária é responsável pelos consumos de água, eletricidade e gás relativamente aos espaços arrendados, tal como consta do Anexo VI do Contrato, decorrendo deste Anexo que «1) Mensalmente, a Arrendatária

pagará à Senhoria o valor de € [], acrescido de IVA à taxa legal aplicável, correspondente a uma estimativa dos consumos de água, electricidade e gás, conforme Cláusula Terceira do presente Contrato, que se decompõe da seguinte forma:

a) Água - € []

b) Gás - € []

c) Electricidade - € [].

2) Nos meses de agosto e fevereiro será efectuado um acerto de contas tendo em consideração os consumos efectivos (...)

18. A Cláusula Quarta prevê que a Arrendatária tem direito à utilização das seguintes áreas comuns do Edifício: cantina zona de bar/cafetaria; acessos a partir dos portões [] e []; saídas a partir do portão [], a partir das 18h; espaço comum do edifício "[]" (torre) e posto médico, sendo responsável pelas despesas inerentes, calculado nos termos do Anexo VII (com base em fórmulas compostas por várias variáveis: n.º total de almoços servidos, n.º total de almoços servidos aos funcionários da Arrendatária, valor anual das faturas, entre outras), sendo que efetuado inicialmente por estimativa e posteriormente feito o acerto, sendo que as faturas ou nota de crédito lhe serão efetuados pela Senhoria com IVA [alíneas 3), 5) a 7) do Anexo].

19. Da Cláusula Quinta, n.º 1 resulta que Senhoria presta à Arrendatária os serviços de Apoio de Infra-Estruturas indicados no Anexo VIII, a saber: controlo de pragas, recolha dos RSUs gerados na atividade da cantina/bar; limpeza periódica e análise aos efluentes líquidos da estação elevatória; em contrapartida, a Arrendatária paga mensalmente o valor de € [], € [] e € [], respetivamente, acrescido de IVA, mediante o envio das correspondentes faturas pela Senhoria.

20. A Arrendatária só pode fazer obras de alterações (pavimentos, tetos, fachadas, revestimentos) com autorização prévia da Senhoria, sendo aquela ainda responsável pela manutenção dos espaços (incluindo os seus materiais, instalações especiais), e dos bens e equipamentos que não sejam da responsabilidade da Senhoria em perfeito estado de conservação (Cláusula Sétima, ns. 1 e 4), designadamente os contentores externos usados como showroom de veículos usados, os equipamentos relacionados com a sua atividade oficial, atividades relacionadas com a separação, armazenamento, recolha e encaminhamento de todos os resíduos por si gerados, incluindo o ecoponto central de armazenagem (Anexo IX, n.º 6).

21. Já da responsabilidade da Senhoria são todos os materiais, instalações, bens e equipamentos que constam dos ns. 1 a 5 do Anexo IX, designadamente:

«1. Instalações eléctricas (equipamentos e distribuição): (...)

b) Quadros eléctricos de distribuição de força motriz;

c) Blocos autónomos de emergência Edifícios [], [] e [];

d) Estão excluídos todos os sistemas de iluminação interior dos edifícios, incluindo CI nas fachadas e no exterior dos mesmos, e carregadores de viaturas eléctricas.

2. Instalações AVAC (equipamentos e distribuição): (...)

e) Unidades de ventilação de insuflação/extração;

f) Estão excluídas unidades individuais de climatização de expansão direta (splits).

3. Sistemas de segurança:

a) Rede de deteção de incêndio (...) e deteção de gases (...)

b) Rede de extinção de incêndios armada constituída por equipamentos de combate a incêndio (...) e sistemas de desenfumagem.

4. Outros sistemas:

a) Sistema de CCTV, excluindo camaras não ligadas ao sistema de controlo e comando situado na portaria do complexo da Senhoria;

b) Sistema de controlo de acessos aos diversos locais dos edifícios;

c) Portas corta-fogo e porta de acesso ao piso 0 da torre (Edifício []);

d) Estão excluídas todas as restantes portas, portas rápidas e portões dos edifícios, bem como, portão de grade de duas folhas e cancela contigua ao Edifício [].

5. Os espaços ajardinados e o lago.»

22. De harmonia com a Cláusula Oitava, ns. 1 e 2, a Arrendatária é responsável, a

expensas suas, pela obtenção de todas as licenças e autorizações administrativas necessárias para o exercício da sua atividade, bem como por todos os riscos inerentes à detenção e utilização dos espaços, obrigando-se a contratar um seguro que cubra os riscos indicados no Anexo XI, ou seja: seguro multi-riscos patrimoniais (danos, incêndio, tempestades, furto ou roubo, etc.), seguro de responsabilidade civil (por Danos Ambientais e por Exploração).

23. No final do contrato, os espaços deverão ser devolvidos no estado de conservação em que foram recebidos pela Arrendatária (Cláusula Nona).

24. Por último, do projeto (não datado nem assinado) de "Aditamento []", a celebrar entre a Z, na qualidade de Senhoria, e a Requerente, na qualidade de Arrendatária, importa realçar os seguintes Considerandos:

«b) Em [] de [] de 2026 foi celebrada escritura de fusão da modalidade de transferência global de património para a sociedade incorporante [Requerente], NIPC [], o património da sociedade incorporada X, NIPC [], (anteriormente designada Y), pelo que, foi operada a transmissão da posição contratual de arrendatária da X para a Requerente no contrato de arrendamento aqui aditado;

c) As partes pretendem proceder à alteração do previsto no referido contrato relativamente ao regime de IVA aplicável à renda devida.»

25. Decorrendo da Cláusula Primeira deste projeto de Aditamento que:

«1. Pelo presente Acordo, as Partes acordam que a cláusula Segunda, n.º 1 do contrato de arrendamento, que estipula o seguinte: "A título de contrapartida pelo arrendamento dos espaços, a Arrendatária pagará à Senhoria uma renda mensal no valor de € [], (valor isento de IVA, ao abrigo do disposto no n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA), que se decompõe da seguinte forma:", deve ser alterada. Assim, a Cláusula Segunda, n.º 1 passará a ter a seguinte redação: "(...) A título de contrapartida pelo arrendamento dos espaços, a Arrendatária pagará à Senhoria uma renda mensal no valor de € [], acrescida de IVA à taxa legal aplicável, que se decompõe da seguinte forma:"»

II.iii - Enquadramento da operação em apreço

26. Aqui chegados, vejamos, então, qual o enquadramento em sede de IVA de uma operação de cedência de utilização de espaços destinados a escritórios, oficina, showroom, arrecadação / arrumos e estacionamento, acompanhado de bens e equipamentos e alguns serviços, sendo que a cada espaço é imputado um valor mensal, perfazendo uma remuneração global mensal,

27. Estando ainda em causa o enquadramento das despesas de água, gás e luz, da utilização das áreas comuns do Edifício (cantina zona de bar/cafetaria, acessos e saídas de portões, espaço comum do edifício "[]" e posto médico), e dos serviços de Apoio de Infra-Estruturas indicados no Anexo VIII, que, conforme vimos nos pontos 17. a 19. desta Informação, são objeto de faturação separada (com liquidação de IVA) pela Senhoria.

28. 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),

29. 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.

30. 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,

31. Dado que estamos perante um Contrato de Arrendamento e a Requerente pretende saber se a operação subjacente ao mencionado contrato beneficia da isenção prevista no n.º 29) do artigo 9.º do CIVA, começaremos por expender algumas considerações

gerais sobre o enquadramento da locação em sede de IVA.

32. 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).

33. 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)].

34. 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.»

35. 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.

36. 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].

37. 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].

38. 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].

39. 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].
40. 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.

41. Tal como vimos nos pontos 26. e 27. desta Informação, no caso em apreço importa aferir o enquadramento de uma operação de cedência de utilização de espaços destinados a escritórios, oficina, showroom, arrecadação / arrumos e estacionamento, acompanhado de bens e equipamentos e alguns serviços, sendo que a cada espaço é imputado um valor mensal, perfazendo uma remuneração global mensal, sendo necessário averiguar se consubstanciam uma só operação composta ou várias operações.

42. Cumpre igualmente aferir se também integram a referida operação as seguintes despesas / custos / serviços faturadas pela Senhora à Arrendatária:

(i) as despesas de água, gás e luz;

(ii) a utilização das áreas comuns do Edifício (cantina zona de bar/cafetaria, acessos e saídas de portões, espaço comum do edifício "[]" e posto médico); e

(iii) os serviços de Apoio de Infra-Estruturas indicados no Anexo VIII (controlo de pragas, recolha dos RSUs gerados na atividade da cantina/bar; limpeza periódica e análise aos efluentes líquidos da estação elevatória).

43. Efetivamente, para se aferir se a cedência de utilização dos espaços assume carácter de preponderância na operação implica delimitar as prestações de serviços que a compõem, sendo para tal necessário determinar se estas configuram prestações de serviços autónomas e independentes ou não.

44. Por outro lado, o enquadramento da cedência de utilização dos espaços depende, também ele, da natureza das prestações de serviços que com ela possam formar uma operação única, ou, nas palavras do TJUE, uma única prestação económica indissociável.

45. Ora, a análise desta questão, por se afigurar complexa, deve ser efetuada casuisticamente, recorrendo os critérios e indícios orientadores ditados pelo TJUE.

46. Assim:

«34. Tal como o Tribunal de Justiça reiteradamente esclareceu, a questão de saber se a operação constituída por diversas prestações deve ser considerada como uma operação única ou antes como um conjunto de diversas prestações individuais distintas e independentes, que devem ser apreciadas em separado, reveste uma importância

particular, na perspectiva do IVA, tanto para determinar a aplicação da taxa do imposto como a aplicação das disposições relativas à isenção previstas pela Sexta Directiva (19).

35. A Sexta Directiva não contém nenhuma disposição específica relativa às condições em que diversas prestações conexas devem ser tratadas como uma prestação conjunta. Os critérios de apreciação determinantes resultam, contudo, da jurisprudência do Tribunal de Justiça.

36. Ao procurar encontrar os elementos característicos duma operação composta, coexistem dois objectivos. Por um lado, trata-se de apreciar as diversas prestações individuais de modo diferenciado, de acordo com a sua natureza. Por outro, pretende-se não pôr em perigo o funcionamento do sistema do IVA, ao separar artificialmente prestações de serviços unitárias do ponto de vista económico (20). Designadamente, uma separação demasiado acentuada de uma prestação conjunta em prestações individuais a qualificar em separado complica a aplicação das disposições do IVA (21). Há que aplicarem cada caso um critério objectivo. Não se trata da perspectiva subjectiva do prestador de serviços ou do seu destinatário.

37. Decorre do artigo 2.º da Sexta Directiva que cada operação deve, normalmente, ser considerada distinta e independente (22), mas, em determinadas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, susceptíveis de serem realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas como uma operação única quando não sejam independentes (23).

38. É o que sucede, por exemplo, quando, no termo de uma análise meramente objectiva, se verifica que uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e que a ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham do destino fiscal da prestação principal (24). Em particular, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal, quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (25). Pode igualmente considerar-se que se está em presença de uma prestação única quando dois ou vários elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objectivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição teria natureza artificial (26). (...)

40. É certo que a limpeza das partes comuns constitui, em regra, uma condição essencial para uma utilização normal do objecto locado. Todavia, esta actividade, como sustentam o Governo grego e a recorrida, com razão, não diz respeito às instalações cedidas especificamente para fins habitacionais, que constituem o objecto verdadeiro e próprio de um contrato de locação, mas apenas às partes comuns, dentro de um edifício locado de apartamentos, que são acessíveis a toda a gente, mas que não são adequadas para habitação. O mesmo é válido para a locação de instalações para outros fins, como, por exemplo, de escritórios que permitem apenas uma actividade profissional dentro dos limites do espaço previsto para esse efeito. Nessa medida, verifica-se quer uma limitação espacial quer uma limitação funcional da prestação de serviços controvertida.

41. Independentemente disso, não há uma separação de uma única prestação económica indissociável quando se faz a distinção entre a actividade económica de locação de apartamentos e a actividade de limpeza das partes comuns. Estas duas actividades não estão tão estreitamente ligadas que a sua decomposição tenha natureza artificial, tanto mais que a decisão sobre quem assume essa tarefa é habitualmente deixada à autonomia das partes contratantes. Tal como expõe o Governo checo, no que se refere à prática actual na República Checa (27), a limpeza das partes comuns pode ser regulada, em princípio, de três formas diferentes: 1) os locadores encarregam-se eles próprios dessa tarefa; 2) os serviços de limpeza são efectuados por um terceiro que os factura em seguida ao locatário; 3) a limpeza das partes comuns é assegurada pelo locador, quer por meio de empregados próprios (por exemplo, porteiro) quer por meio de uma empresa de limpezas contratada para esse efeito. Tendo em

consideração as diversas hipóteses possíveis, é evidente que, quando, a título excepcional, os serviços de limpeza não sejam prestados pelo locador, o direito de utilização e a possibilidade efectiva de uso dos apartamentos em conformidade com a lei não são seriamente postos em risco.

42. Esta diversidade de variantes possíveis é igualmente relevante do ponto de vista da neutralidade fiscal e da coerência na aplicação das disposições da Sexta Directiva. Neste contexto, recordei que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o respeito do princípio da neutralidade fiscal tem igualmente um papel fundamental, entre outros aspectos, na aplicação das isenções previstas no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva (28). (...)

46. A terceira hipótese que constitui objecto do processo principal distingue-se objectivamente da segunda porque a pessoa que presta os serviços de limpeza é simultaneamente o locador. Coloca-se, portanto, a questão de saber se se justifica, desde logo, partir do princípio de que existe uma prestação acessória, dependente da locação, unicamente por causa da identidade das pessoas do locador e do prestador de serviços na limpeza das partes comuns. Esta circunstância pode, é certo, como o Tribunal de Justiça indicou no acórdão Henriksen (36), constituir, em determinadas circunstâncias, um indício da existência de um processo económico único, mas não é determinante, por si só. Até porque pode ser invocado, do mesmo modo, como indício da existência de uma prestação independente, o facto de o recorrente no processo principal facturar os serviços de limpeza em separado e não apresentar um preço global que inclua igualmente a renda. Como o Tribunal de Justiça declarou no acórdão CPP (37), a circunstância de um prestador de serviços efectuar prestações compostas contra o pagamento de um preço global ou mediante facturas separadas pode ter o valor de um indício. Por conseguinte, a facturação separada dos serviços de limpeza no processo principal pode ser considerada como um elemento que vai contra a existência de uma prestação única.» [12]

47. Ora, aplicando esta jurisprudência ao caso em apreço, começando pelas despesas / custos / serviços faturados pela Senhoria à Arrendatária, e tendo em conta, nomeadamente, que se deve analisar objetivamente cada caso concreto, temos, desde logo, um indício a favor da consideração individual e de forma distinta e independente de cada uma destas - a sua determinação e faturação serem efectuadas de forma autónoma e diferenciada, como decorre do explanado nos pontos 17. a 19. desta Informação.

48. Ao que acresce que, no que concerne às despesas de água, gás e luz, previstas no Anexo VI, configuram apenas de um (re)débito do valor que foi faturado com IVA à Senhoria pelas respetivas entidades comercializadoras / fornecedoras dos serviços, sendo que poderiam ser prestadas e faturadas diretamente por estas entidades à Requerente / Arrendatária.

49. No que tange à utilização de áreas comuns do Edifício (Anexo VII), trata-se de uma mera imputação dos correspondentes custos, na proporção da utilização pela Arrendatária ou dos seus funcionários, estando em causa espaços comuns e não espaços de uso exclusivo da Arrendatária.

50. Quanto aos serviços de Apoio de Infra-Estruturas previstos no Anexo VIII, pese embora alguns estejam relacionados com a atividade da Arrendatária, temos que poderiam ser efetuados pela Arrendatária, por terceiro ou pela Senhoria, tal como no Acórdão do TJUE supra referido, sendo que não se verifica nenhuma separação de uma única prestação económica indissociável quando se faz a distinção entre a atividade económica de cedência de utilização dos espaços e a atividade económica de controlo de pragas, de recolha dos RSUs gerados na atividade da cantina/bar, e de limpeza periódica e análise aos efluentes líquidos da estação elevatória;

51. Ao que acresce que a cedência de utilização dos espaços não é posta em risco se os serviços previstos no Anexo VIII não forem prestados pela Senhoria, configurando estes serviços um fim em si mesmo, ao invés do que defende a Requerente.

52. Pelo que se tratam de operações perfeitamente autónomas, independentes e

dissociáveis (e contratualmente já dissociadas) da cedência de utilização dos espaços, cujo valor está fixado no contrato para cada serviço [Anexo VIII, 2)].

53. Desta forma, consubstanciando operações independentes da cedência de utilização dos espaços, estão sujeitas a IVA e dele não isentas, nos termos do artigo 4.º, n.º 1 do CIVA.

54. No que toca à cedência de utilização de espaços destinados a escritórios, oficina, showroom, arrecadação / arrumos e estacionamento, relativamente aos quais foi fixada remuneração individualizada por cada espaço (conforme resulta do ponto 16. desta Informação), cumpre aferir se estamos perante várias operações ou uma operação composta, em que a utilização dos vários espaços não é independente, nem pode ser dissociada ou autonomizada.

55. Tanto mais que, como referimos supra, a locação é, por regra isenta, mas a locação de áreas destinada ao estacionamento coletivo de veículos está excluída da isenção, nos termos da alínea b) do n.º 29) do artigo 9.º do CIVA.

56. Ora, ao invés do que acontece no caso das despesas / custos / serviços faturadas pela Senhoria à Arrendatária, afigura-se que a cedência de utilização dos vários espaços formam uma única operação, verificando-se efetivamente a separação de uma única prestação económica indissociável quando se faz a distinção entre a atividade económica de cedência de utilização dos escritórios, a atividade económica de cedência de utilização da oficina, a atividade económica de cedência de utilização do showroom, atividade económica de cedência de utilização da arrecadação / arrumos e a atividade económica de cedência de utilização dos estacionamentos.

57. De facto, parece-nos que a cedência de utilização de um espaço é posta em risco se não for cedida a utilização dos restantes espaços, que são necessários para o desenvolvimento da atividade da Arrendatária e são contíguos ou próximos uns dos outros, integrando o mesmo edifício, cuja proprietária é a Senhoria, pelo que apenas esta pode ceder a utilização de todos estes espaços.

58. E tal aplica-se também ao estacionamento (□ lugares), cuja renda assume cerca de 22% do total da remuneração mensal da locação de todos os espaços, já que estando o edifício inserido numa zona industrial / comercial, os estacionamentos destinando-se certamente a serem utilizados por colaboradores, clientes e fornecedores da Arrendatária, pelo que a locação dos estacionamentos não representa um fim em si mesmo, mas sim um meio de a Arrendatária usufruir da locação dos outros espaços em melhores condições.

59. Tratando-se, assim, de uma única operação de cedência de utilização de vários espaços (destinados a escritórios, oficina, showroom, arrecadação / arrumos e estacionamento), vejamos, então, qual o seu enquadramento, ou seja, se a mesma reúne condições para ser isenta, tendo presente os critérios enunciados nos pontos 33. a 40. desta Informação.

60. Conforme vimos no ponto 21. desta Informação, as locações dos vários espaços são acompanhadas dos materiais, instalações, bens e equipamentos elencados nos ns. 1 a 5 do Anexo IX, como sejam: instalações elétricas (com exceção todos os sistemas de iluminação interior dos edifícios, incluindo CI nas fachadas e no exterior dos mesmos, e carregadores de viaturas elétricas); equipamentos e instalação de AVAC (com exceção das unidades individuais de climatização de expansão direta - splits); sistema de incêndio e de deteção de gases; sistema de CCTV (excluindo camaras não ligadas ao sistema de controlo e comando situado na portaria do complexo da Senhoria), sistema de controlo de acessos aos diversos locais dos edifícios e portas corta-fogo e porta de acesso ao piso 0 da torre (Edifício □), excluindo todas as restantes portas, portas rápidas e portões dos edifícios, bem como, portão de grade de duas folhas e cancela contígua ao Edifício □.

61. Sendo que o n.º 6 do Anexo IX refere que são da responsabilidade da Arrendatária os contentores externos usados como showroom de veículos usados, os equipamentos relacionados com a sua atividade oficial, e atividades relacionadas com a separação, armazenamento, recolha e encaminhamento de todos os resíduos por si gerados,

incluindo o ecoponto central de armazenagem.

62. Da mesma forma, a Arrendatária é responsável pelas licenças e autorizações necessárias ao exercício da sua atividade, pela manutenção dos espaços e equipamentos, bem como riscos inerentes à detenção e utilização dos espaços, obrigando-se a contratar um seguro multi-riscos patrimoniais e um seguro de responsabilidade civil.

63. Ora, no tange aos materiais, instalações, bens e equipamentos elencados nos ns. 1 a 5 do Anexo IX (da responsabilidade da Senhoria), temos que possuem natureza estrutural ou de segurança, estando excluídos da responsabilidade da Senhoria, nomeadamente, os equipamentos relacionados com a atividade oficial da Arrendatária, sendo que, 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, como é o caso, 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.

64. De todo modo, resulta da jurisprudência do TJUE [13] que a isenção da locação não é afastada no caso de esta ser acompanhada de bens, equipamentos, utensílios, acessórios, bens consumíveis.

65. Por outro lado, no que toca aos serviços de gestão, manutenção e de supervisão constantes por parte da Senhoria, 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 no presente caso, sendo que o sistema de CCTV (excluindo camaras não ligadas ao sistema de controlo e comando situado na portaria do complexo da Senhoria) não se reconduz, por si só, a um serviço de supervisão.

66. No que toca ao sistema de controlo de acessos aos diversos locais dos edifícios, coloca-se a questão de o mesmo ser suscetível de descaracterizar a operação como locação, por contender com o pressuposto (ii) o direito de ocupar este imóvel, dele excluindo as outras pessoas, constante do ponto 38. desta Informação;

67. Ao que acresce que este sistema de controlo de acessos aos diversos locais dos edifícios, acompanhado do sistema de CCTV, para além de consubstanciarem sistemas de segurança, configuram uma atuação bastante ativa por parte da Senhoria, o que não é compatível com a natureza passiva da locação, gerando valor acrescentado significativo.

68. Deste modo, a cedência de utilização dos espaços destinados a escritórios, oficina, showroom, arrecadação / arrumos e estacionamento, acompanhadas dos materiais, instalações, bens e equipamentos elencados nos ns. 1 a 5 do Anexo IX, não pode ser enquadrada no n.º 29) do artigo 9.º do CIVA, caindo na figura residual da prestação de serviços, nos termos do artigo 4.º, n.º 1 do CIVA.

69. Efetivamente, esta operação não configura uma locação no sentido que lhe é dado pela jurisprudência comunitária, sendo antes de considerar como uma prestação de serviços complexa única que inclui a cedência de utilização de vários espaços, e cuja contraprestação, apesar de decomposta individualmente por espaço, está sujeita a IVA e dele não isenta, afigurando-se, assim, correta a alteração à Cláusula Primeira, n.º 1 constante do projeto de "Aditamento [I]", a que fizemos referência no ponto 25. desta Informação.

III - Conclusões:

70. Face ao exposto, concluímos que:

70.1.1. 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;

70.1.2. 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;

70.2. no caso, apreço importa aferir o enquadramento de uma operação de cedência de utilização de espaços destinados a escritórios, oficina, showroom, arrecadação / arrumos e estacionamento, acompanhado de bens e equipamentos e alguns serviços, sendo que a cada espaço é imputado um valor mensal, perfazendo uma remuneração global mensal, sendo necessário averiguar se consubstanciam uma só operação composta ou várias operações, e se também integram a referida operação as despesas de água, gás e luz, a utilização das áreas comuns do Edifício e os serviços de Apoio de Infra-Estruturas indicados no Anexo VIII;

70.2.1.1. as despesas de água, gás e luz (Anexo VI), configuram apenas de um (re)débito do valor que foi faturado com IVA à Senhoria pelas respetivas entidades comercializadoras / fornecedoras dos serviços; as despesas com as áreas comuns do Edifício (Anexo VII), trata-se de uma mera imputação dos correspondentes custos, na proporção da utilização pela Arrendatária ou dos seus funcionários, estando em causa espaços comuns e não espaços de uso exclusivo da Arrendatária; os serviços de Apoio de Infra-Estruturas (Anexo VIII), poderiam ser efetuados pela Arrendatária, por terceiro ou pela Senhoria, tal como no Acórdão do TJUE supra referido, sendo que a cedência de utilização dos espaços não é posta em risco se os serviços previstos no Anexo VIII não forem prestados pela Senhoria, configurando estes serviços um fim em si mesmo, ao invés do que defende a Requerente;

70.2.1.2. ao que acresce que são determinadas e faturadas de forma autónoma e diferenciada pela Senhoria, o que também constitui, segundo o TJUE, um indício a favor da consideração individual e de forma distinta e independente de cada, pelo que se tratam de operações perfeitamente autónomas, independentes e dissociáveis (e contratualmente já dissociadas) da cedência de utilização dos espaços, estando sujeitas a IVA e dele não isentas, nos termos do artigo 4.º, n.º 1 do CIVA;

70.2.2.1. já a cedência de utilização dos vários espaços formam uma única operação, verificando-se efetivamente a separação de uma única prestação económica indissociável quando se faz a distinção entre a atividade económica de cedência de utilização dos escritórios, a atividade económica de cedência de utilização da oficina, a atividade económica de cedência de utilização do showroom, atividade económica de cedência de utilização da arrecadação / arrumos e a atividade económica de cedência de utilização dos estacionamentos, sendo que a cedência de utilização de um espaço é posta em risco se não for cedida a utilização dos restantes espaços, que são necessários para o desenvolvimento da atividade da Arrendatária e são contíguos ou próximos uns dos outros, integrando o mesmo edifício, cuja proprietária é a Senhoria, pelo que apenas esta pode ceder a utilização de todos estes espaços;

70.2.2.2. e tal aplica-se também ao estacionamento, já que estando o edifício inserido numa zona industrial / comercial, os estacionamentos destinando-se certamente a serem utilizados por colaboradores, clientes e fornecedores da Arrendatária, pelo que a locação dos estacionamentos não representa um fim em si mesmo, mas sim um meio de a Arrendatária usufruir da locação dos outros espaços em melhores condições;

70.2.2.3. as locações dos vários espaços são acompanhadas dos materiais, instalações, bens e equipamentos elencados nos ns. 1 a 5 do Anexo IX, sendo que os materiais e equipamentos não relevam, dado que não foram dissociados da cedência de utilização do espaço, não se verificando a situação prevista na 1ª parte da alínea c) do n.º 29) do artigo 9.º do CIVA;

70.2.2.4. no que toca ao sistema de controlo de acessos aos diversos locais dos edifícios, coloca-se a questão de o mesmo ser suscetível de descaracterizar a operação como locação, por contender com o pressuposto (ii) o direito de ocupar este imóvel, dele excluindo as outras pessoas, constante do ponto 38. desta Informação, ao que

acresce que este sistema de controlo de acessos acompanhado do sistema de CCTV, para além de consubstanciarem sistemas de segurança, configuram uma atuação bastante ativa por parte da Senhoria, o que não é compatível com a natureza passiva da locação, gerando valor acrescentado significativo;

70.2.2.5. assim, a cedência de utilização dos espaços destinados a escritórios, oficina, showroom, arrecadação / arrumos e estacionamento, acompanhadas dos materiais, instalações, bens e equipamentos elencados nos ns. 1 a 5 do Anexo IX, não pode ser enquadrada no n.º 29) do artigo 9.º do CIVA, caindo na figura residual da prestação de serviços, nos termos do artigo 4.º, n.º 1 do CIVA.

[1] Cfr. Pedido, ponto []

[2] Ibidem, ponto []

[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. de 09/12/2008, Proc. C-572/07

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