

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.18º - Taxas do imposto .

Assunto: Enquadramento, em IVA, de contratos que têm subjacente a cedência de espaços, destinados ao exercício de atividades económicas, acompanhada de um vasto leque de serviços.
Direito à dedução do imposto suportado na construção do imóvel para aquele fim.

Processo: 30567, com despacho de 2026-08-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: O presente pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, pelo sujeito passivo [...] (doravante Requerente), com o número de identificação fiscal [...], prende-se com o enquadramento, em sede de IVA, de contratos que têm subjacente a disponibilização de espaços, destinados ao exercício de atividades económicas, acompanhada de um vasto leque de serviços, bem como, com a possibilidade do exercício do direito à dedução do imposto suportado na construção do imóvel.

Sobre o assunto, cumpre informar:

II - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

1. A Requerente é uma sociedade unipessoal por quotas que exerce, a título principal, a atividade que tem por base o CAE 681100 - "Compra e venda de bens imobiliários" e, a título secundário, a atividade que tem por base o CAE 68200 - "Arrendamento e exploração de bens imobiliários próprios ou em locação".

2. Para efeitos de IVA, tendo indicado que efetua, simultaneamente, operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, constitui-se como um sujeito passivo misto tendo, pela prática de operações que conferem o direito à dedução, enquadramento no regime normal do IVA com periodicidade trimestral, desde 2023.10.01 (data do início de atividade).

Atento o disposto no artigo 23.º do CIVA indicou utilizar para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, o método da afetação real de todos os bens.

II - O PEDIDO

3. No presente pedido de informação vinculativa a Requerente refere que tem por objeto "a compra e venda de imóveis e a revenda dos adquiridos para esse fim, bem como a administração dos imóveis sua propriedade, incluindo o seu arrendamento, e quaisquer outros atos ou transações diretamente relacionadas com a mencionada atividade".

4. No âmbito da sua atividade, a Requerente é proprietária de um imóvel atualmente inscrito como [...] sito no [...], descrito na Conservatória do Registo Predial de [...], sob o registo n.º [...] e com o artigo matricial na Caderneta Predial Urbana n.º [...], no qual se encontra a desenvolver a construção de um edifício destinado a espaços de armazém, escritórios e áreas técnicas.

5. Após a construção do edifício, a qual se encontra já em curso e que se encontra estimada em cerca de € 40 milhões, será o mesmo dividido em propriedade horizontal em 2 frações autónomas, a que corresponderão duas naves logísticas distintas, em concreto a Nave 1, composta por 8 armazéns, e a Nave 2, composta por 2 armazéns,

num total de 65.701m². Em complemento, cada uma das frações autónomas disporá igualmente de espaços para escritórios, num total de 3.309m².

6. Concluída que esteja a construção do referido Parque Logístico/Industrial, que prevê vir a ocorrer em julho e novembro de 2026 com referência, respetivamente, à Nave 2 e Nave 1, a Requerente pretende proceder à exploração direta dos espaços edificados através da celebração de contratos de prestação de serviços com as entidades que venham a assumir a qualidade de beneficiárias dos mesmos, conforme minuta de contrato que identifica como "Documento n.º 1".

7. De acordo com o que refere, para além da cedência temporária do direito a ocupar e a utilizar determinadas áreas do imóvel, a Requerente obrigar-se-á a prestar um conjunto de serviços indispensáveis ao adequado funcionamento do espaço e ao exercício das atividades económicas por parte das entidades que dele beneficiem, serviços estes que, entende a Requerente, são não só indissociáveis entre si como igualmente indissociáveis do espaço cedido.

8. Para tal, o Parque Logístico/Industrial terá, para além de armazéns principais, um conjunto de áreas comuns, áreas e serviços de apoio, infraestruturas, serviços comuns e unitários, como os de gestão patrimonial, de manutenção (sob diversas formas) e segurança, com o objetivo de assegurar a exploração integrada das diversas atividades aí desenvolvidas.

9. Neste sentido, a Requerente pretende que o imóvel fique registado, conforme acima mencionado, em regime de propriedade horizontal, composto por armazéns, escritórios e restantes áreas comuns.

10. Tendo em consideração o referido modelo operacional definido, a Requerente pretende encontrar clientela que necessite de um espaço integrado para o exercício da sua atividade logística, podendo adaptar o espaço em apreço às especificidades técnicas necessárias, em termos similares à prática de mercado e modelo de negócio utilizado por outros sujeitos passivos do imposto em projetos de natureza similar.

11. Assim, de acordo com o contrato que a Requerente pretende utilizar como minuta para suportar e regular as prestações de serviços que irá realizar com os futuros utilizadores do Parque Logístico/Industrial, e no qual surgirá identificada como "Prestadora de Serviços", "As Partes reconhecem que as especificidades da operação, gestão, funcionamento e utilização do Armazém no contexto do Parque Industrial, que se refletem na prestação dos Serviços, são uma condição essencial para a vontade de celebrar o presente Contrato e que a prestação pelo Prestador dos Serviços integrados (que inclui a disponibilização da Armazém ao Beneficiário) não é compatível com o regime jurídico aplicável aos contratos de locação e, por conseguinte, só podem ser alcançadas através das cláusulas especificamente acordadas aqui estabelecidas sob a forma de um contrato de prestação de serviços." (cfr. Considerando XVIII).

12. Concretamente, nos termos da Cláusula 2.1. (Objeto), do referido contrato, a Requerente encontrar-se-á vinculada à prestação de um vasto conjunto de serviços a favor da contraparte:

"(i) Utilização do Imóvel pelo Beneficiário, que está atualmente a ser desenvolvido pelo Prestador, nos termos e condições estipulados no presente Contrato;

(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;
- (xxxii) Pagamento e gestão de outros impostos, tais como ligação de esgotos, ligação de água."

13. Em contrapartida pelos serviços acima descritos, as partes acordam, nos termos da Cláusula 6, que será devida uma remuneração global única mensal, cujo valor as partes se encontram ainda a acordar, a qual será tributada em IVA à taxa legal aplicável. Tal valor visa remunerar todos os serviços prestados pela Requerente.

14. Espera-se, igualmente, que a remuneração mensal global possa ser sujeita a atualizações anuais, nos termos da Cláusula 6.5 e seguintes do mencionado contrato, nomeadamente, de acordo com a variação i) do Índice de Preço dos Consumidores e ii) do nível de serviços prestados ao utilizador.

15. Entende, assim, a Requerente que os serviços previstos nos contratos a celebrar 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, se lhes aplica a isenção de IVA prevista no n.º 29) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA). Pretende, ainda, confirmar o procedimento a adotar tendo em vista a dedução do IVA incorrido na construção do imóvel.

III - PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO

16. A Requerente apresenta uma proposta de enquadramento tributário, na qual faz alusão, nomeadamente, às normas legais contidas no CIVA (por exemplo, normas de incidência objetiva e subjetiva, conceito de prestação de serviços e norma de isenção prevista no n.º 29) do artigo 9.º do CIVA), chamando à colação o entendimento vertido, não só em algumas informações com caráter vinculativo emanadas pela Autoridade

Tributária e Aduaneira (por exemplo, as informações proferidas no âmbito dos pedidos 14723, 16432, 26417, 27994, 28592) aos acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (por exemplo, o acórdão proferido no âmbito do processo C- 278/18) e, também, à posição vertida no processo n.º 212/2021-T, de 22 de setembro, do Tribunal Arbitral constituído no âmbito do Centro de Arbitragem Administrativa ("CAAD").

17. Segundo a Requerente, daqueles resulta que o conjunto de serviços que pretende prestar, 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.

De facto, entende 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 - retiram o carácter preponderante à locação e traduzem-se numa gestão ativa do imóvel, extravasando a sua colocação passiva à disposição do locatário e o simples gozo temporário do bem, conferindo aos futuros utilizadores um conjunto de outras vantagens e benefícios que assumem um carácter preponderante em relação à disponibilização da utilização do imóvel.

18. Dado que, no caso concreto, os serviços que pretende prestar consistem numa solução integrada que permite à sua clientela desenvolver a sua atividade num espaço que ofereça 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, a Requerente considera que tais serviços configuram, para efeitos de IVA, uma prestação complexa única e indivisível, devendo o respetivo tratamento ter em consideração a natureza integrada da mesma.

19. Assim, atentas as especificidades do contrato em apreço e das operações que o mesmo incorpora, 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 no n.º 29) do artigo 9.º do CIVA, sendo antes as operações em causa operações tributadas em IVA à taxa normal do imposto, por conjugação do n.º 1 do artigo 4.º e da alínea c), n.º 1 do artigo 18.º, ambos do CIVA.

20. Por sua vez, 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 considera que 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.

21. Face ao que expõe, vem a Requerente solicitar confirmação de que:

- (i) os serviços que irá efetuar aos futuros utilizadores do Parque Logístico/Industrial, são tributados em IVA à taxa normal, a incidir sob a remuneração global única;
- (ii) 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 CIVA, 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.

IV - PEDIDO DE ELEMENTOS

22. Atendendo a que na situação em análise estão em causa contratos que a Requerente pretende celebrar no futuro e verificando-se que não juntou a minuta do contrato, esta Direção de Serviços solicitou à Requerente, através do Ofício n.º [...], de 2026.06.01, a apresentação de "Cópia da minuta do contrato que identifica no pedido de informação como "Documento n.º 1".

23. No seguimento deste pedido a Requerente veio remeter, em 2026.06.09, a minuta do contrato, intitulado "CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS".

24. Pela análise do referido contrato, a celebrar entre a Requerente e os utilizadores dos espaços que compõem o imóvel sito no [...], Concelho de [...], com o artigo matricial na Caderneta Predial Urbana n.º [...], verifica-se que no "Considerando II" do contrato a Requerente "(...) celebrou um contrato de promoção com a [...] "Promotor", em 17 de maio de 2024, aditado em 15 de julho de 2024 e em 15 de maio de 2025 (o "Contrato de Promoção"), tendo por objeto o desenvolvimento de um projeto industrial no Imóvel ("Empreendimento" ou "Parque Industrial"). Para efeitos do desenvolvimento do Parque Industrial, foi emitida a licença de construção n.º [...], datada de 12 de maio de 2023, pela Câmara Municipal de [...] (...)"

No considerando VII do contrato encontra-se estabelecido que "O Beneficiário pretende que lhe seja conferido o direito de uso exclusivo do [Módulo [.]] da Nave [.]] (o "Módulo"), conjuntamente com um conjunto integrado e indissociável de serviços a prestar pelo Prestador (...)"

No "Considerando IX" é referido que "A operação e gestão do Parque Industrial encontram-se sujeitas a um regulamento interno, oferecendo aos beneficiários um conjunto integrado de serviços que inclui, além do uso de uma parte das instalações e áreas comuns do Parque Industrial (conforme definido abaixo), a prestação de uma série de serviços dentro do Parque Industrial que são indissociáveis e intrinsecamente ligados a tal utilização e incluem, entre outros, a gestão de instalações e equipamentos, assistência técnica, serviços de limpeza e segurança (Lista de Serviços) (os "Serviços"), que visam garantir as necessidades comerciais de cada Beneficiário".

25. Na cláusula 2.1 do contrato está estabelecido que a Requerente "(...) fornecerá ao Beneficiário, que aceita, um conjunto integrado e inseparável de Serviços, (...) " que inclui todos os serviços já indicados pela Requerente e a que se faz referência no ponto 12 da presente informação.

26. Na cláusula 4 do contrato é estabelecido que "O Módulo destina-se a ser utilizado como centro industrial ou armazém, dentro do âmbito da atividade do Beneficiário e em conformidade com o uso autorizado".

27. Na cláusula 6.1, sob o título "Remuneração" é estabelecido que "A remuneração mensal devida pelo Beneficiário ao Prestador pela utilização do Módulo e pela prestação dos Serviços no primeiro ano do Contrato será calculada à taxa de EUR [...] ([.] euros) por metro quadrado, correspondendo a EUR [...] ([.] euros) por mês e EUR [...] ([.] euros) por ano (a "Remuneração"), acrescido de IVA à taxa legal aplicável".

"(...) a Remuneração global constitui uma contrapartida única e indivisível por todos os componentes dos serviços prestados, e qualquer ajustamento à mesma será efetuado estritamente de acordo com o mecanismo previsto no Anexo 6.1, por referência aos custos incorridos pelo Prestador no âmbito dos serviços realizados no Parque Industrial".

V- ENQUADRAMENTO LEGAL SOBRE A CEDÊNCIA DE UTILIZAÇÃO DOS ESPAÇOS

28. Relativamente à questão em apreço importa referir que o entendimento veiculado na presente informação vinculativa assenta na descrição efetuada pela Requerente das operações e na minuta do contrato de prestação de serviços a celebrar com os utilizadores dos espaços, pelo que, qualquer alteração ao descrito pode implicar que o enquadramento aqui propugnado não seja aplicável.

29. Em causa está a cedência temporária da ocupação e utilização dos espaços, incluindo um conjunto integrado e alargado de serviços que se encontram identificados na minuta do contrato, intitulado "CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS", referidos no ponto 12 da presente informação.

30. A alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA sujeita a imposto, nomeadamente, as prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito

passivo agindo como tal.

31. São sujeitos passivos do imposto, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, entre outros, as pessoas coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços.

32. Por sua vez o n.º 1 do artigo 4.º do CIVA acolhe um conceito de prestação de serviços bastante amplo, considerando como tal todas as operações decorrentes da atividade económica do sujeito passivo que não sejam definidas como transmissões de bens, importações de bens ou aquisições intracomunitárias.

33. No que respeita à operação em apreço afigura-se que, consubstanciando a mesma uma prestação de serviços e encontrando-se preenchidos os pressupostos de incidência objetiva e subjetiva do imposto, a mesma encontra-se abrangida pela sujeição a IVA.

34. Cumpre, contudo, aferir se a operação em causa, sendo sujeita a imposto, beneficia de alguma isenção, mais concretamente da isenção prevista no n.º 29) do artigo 9.º do CIVA, sendo que, para o efeito, é condição necessária tratar-se de uma locação.

35. 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 do CC), 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 CC).

36. Em sede de IVA, estabelece o n.º 29) do artigo 9.º do CIVA que a locação de bens imóveis se encontra isenta de imposto. São, no entanto, excecionadas desta isenção as operações descritas nas alíneas a) a e), desta norma legal, que se transcrevem:

"a) As prestações de serviços de alojamento, efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo;

b) A locação de áreas para recolha ou estacionamento colectivo de veículos;

c) 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;

d) A locação de cofres-fortes;

e) A locação de espaços para exposições ou publicidade".

37. Esta norma legal, resulta da transposição para o ordenamento jurídico nacional do disposto no n.º 1, alínea l) e do n.º 2, ambos do artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA) segundo a qual:

«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.»

38. Não constando da Diretiva IVA nem do seu Regulamento de Execução o que se entende por "locação", nem tendo sido conferida competência aos Estados-Membros para fixar esse conceito em conformidade com os seus ordenamentos jurídicos, há que recorrer, sobre esta matéria, à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

39. De facto, atendendo à matriz comunitária do IVA, os Estados-Membros estão obrigados, na gestão e administração do imposto, a observar a jurisprudência produzida pelo TJUE na interpretação das normas da Diretiva IVA.

40. Antes, porém, importa notar que é jurisprudência constante deste Tribunal que as isenções previstas designadamente no artigo 135.º da Diretiva IVA, são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo sem, todavia, inviabilizar os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções, respeitando as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA [1].

41. Considera o TJUE que se está 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 [2].

42. A locação deve traduzir-se, assim, na colocação passiva do imóvel à disposição do locatário, ligada ao mero decurso do tempo da locação, não gerando qualquer valor acrescentado significativo ou sendo acompanhada de quaisquer prestações de serviços que retirem à locação o carácter de preponderância na operação em causa [3].

43. Assim e, tendo em conta a jurisprudência do TJUE, considera a Autoridade Tributária e Aduaneira 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 [4];

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. Tais obras 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 [5];

a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa está excluída da isenção [1ª parte da sublinha 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 se está perante uma prestação única na qual a colocação à disposição dos bens imóveis é a prestação principal, beneficiando de isenção de imposto [6];

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. Caso possam ser dissociadas, o tratamento fiscal é efetuado autonomamente [7];

as prestações de serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção retiram, em regra, o carácter preponderante à locação [8], e podem, até, descaracterizar a operação como locação por falta de verificação de um dos pressupostos essenciais.

44. Por outro lado, o TJUE tem vindo a afirmar que, quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de atos, há que tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a respetiva operação, a fim de determinar se, para efeitos de IVA, se está em presença de duas ou mais prestações distintas, ou de uma prestação única (C-282/22 (par. 27); ac. de 27 de outubro de 2005, C- 41/04 (par. 19).

45. O Tribunal considerou que várias operações formalmente distintas, suscetíveis de ser realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, à tributação ou à isenção, devem ser consideradas uma operação única quando não sejam independentes [C-282/22 (par. 28); C-42/14 (par. 31)].

46. No acórdão Blackrock (ac. de 2 de julho de 2020, C-231/19), o TJUE esclarece que o conceito de "prestação única" pode abranger dois tipos de situações: I) a situação de uma prestação principal que absorve as restantes, consideradas acessórias; II) a situação em que nenhuma prestação pode ser considerada principal, mas, ainda assim, o conjunto deve ser considerado como uma única operação indissociável.

47. Nesta última situação, a prestação única pode ser composta por elementos que são indissociáveis do ponto de vista económico, sem que nenhum possa ser considerado

principal (Blackrock, par. 30); e, no entanto, esses elementos estarem tão estreitamente ligados que formem, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição teria carácter artificial (Blackrock par. 23; e também Frenetikexito, (ac. de 4 de março de 2021, C-581/19) par. 38).

48. O Tribunal considera, pois, que existe este tipo de indissociabilidade quando os vários serviços fornecidos pelo sujeito passivo ao consumidor, entendido como consumidor médio, estão tão estreitamente conexos que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial (C-41/04, par. 22).

49. No caso concreto, em contrapartida de uma remuneração única global mensal, a Requerente, irá ceder a utilização de espaços, acompanhada de um vasto leque de serviços, descritos no ponto 12 desta informação, nomeadamente, gestão, manutenção de instalações, segurança, vigilância, serviços de limpeza das áreas comuns, energia elétrica, água, esgotos.

50. Tendo em conta a quantidade e tipo de serviços que são prestados, de forma integrada, a par da cedência da utilização do espaço, pode depreender-se que, na operação em causa, a cedência de utilização do espaço não consubstancia uma prestação de serviços preponderante ou principal, assumindo ao invés uma única prestação económica indissociável.

51. O tipo de prestação de serviços a efetuar pela Requerente, subjacente aos contratos a efetuar com os utilizadores dos espaços, extravasa, assim, a mera colocação passiva do imóvel à disposição do utilizador do espaço, denotando características de outro tipo de contrato em que se destacam outras prestações de serviços, a que anteriormente já se fez referência.

52. Deste modo, as operações em análise na presente informação, por terem um carácter de operações tributáveis únicas complexas, não beneficiam da isenção prevista no n.º 29) do artigo 9.º do CIVA, nem de qualquer outra isenção prevista neste artigo, sendo sujeitas a IVA nos termos gerais, em conformidade com o disposto na alínea a), n.º 1 do artigo 1.º do CIVA e no n.º 1 do artigo 4.º do mesmo diploma.

53. Neste sentido, à remuneração mensal global deve a Requerente acrescer IVA à taxa normal, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

54. Refira-se que este enquadramento é aplicável a todas operações com estas componentes, o que significa que, no caso, é aplicável a todos os contratos celebrados entre a Requerente e os utilizadores dos espaços com estas prestações de serviços.

SOBRE O DIREITO À DEDUÇÃO DO IMPOSTO SUPORTADO

55. 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, em nome e na posse do sujeito passivo, se destine à prática de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas e que não se encontre excluído do direito à dedução, nos termos do artigo 21.º do CIVA.

56. Estando em apreço a realização de prestações de serviços sujeitas a IVA, o imposto suportado com a construção do edifício (Parque Industrial), ainda que em momento anterior à disponibilização dos espaços/celebração do contrato, confere direito à dedução, dado que existe uma relação direta entre os bens e/ou serviços adquiridos e as operações que vão ser desenvolvidas.

57. De facto, atento ao disposto na jurisprudência do TJUE [9], para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto não é necessário que os sujeitos passivos estejam a desenvolver a atividade, mas apenas que tenham essa intenção e que tal possa ser comprovado por elementos objetivos, como, no caso, os elementos juntos: minuta do contrato de prestação de serviços.

58. A dedução do imposto deve ser efetuada nos termos gerais, ou seja, na declaração periódica do IVA, do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a

receção das faturas, de acordo com o n.º 2 do artigo 22.º do CIVA.

VI - CONCLUSÃO

59. Face a todo o exposto, conclui-se que:

59.1. O TJUE considera que se está perante uma locação de bens imóveis quando se verificam os seguintes pressupostos essenciais: o proprietário do imóvel cede a uma pessoa (locatário), o direito de ocupar este imóvel, dele excluindo as outras pessoas, por um determinado prazo, em contrapartida de uma renda.

59.2. 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.

59.3. A operação em apreço, pela qual é cobrada uma remuneração única global mensal, é constituída pela cedência de utilização de espaços e por um vasto leque de serviços, descritos no ponto 12 da presente informação, nomeadamente, gestão, manutenção de instalações, segurança, vigilância, serviços de limpeza das áreas comuns, energia elétrica, água, esgotos.

59.4. Tais serviços prestados, de forma integrada, a par da cedência da utilização do espaço, retiram àquela cedência, o carácter de prestação de serviços predominante na operação, extravasando claramente a mera colocação passiva do imóvel à disposição do utilizador do espaço.

60. Deste modo, as operações em análise na presente informação, por terem um carácter de operações tributáveis únicas complexas, não beneficiam da isenção prevista no n.º 29) do artigo 9.º do CIVA, nem de qualquer outra isenção prevista neste artigo, sendo sujeitas a IVA nos termos gerais, em conformidade com o disposto na alínea a), n.º 1 do artigo 1.º do CIVA e no n.º 1 do artigo 4.º do mesmo diploma.

Neste sentido, à remuneração mensal global deve a Requerente acrescer IVA à taxa normal, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

61. Estando em apreço a realização de prestações de serviços sujeitas a IVA e dele não isentas, o imposto suportado com a construção do edifício, ainda que em momento anterior à disponibilização dos espaços/celebração do contrato, confere direito à dedução, dado que existe uma relação direta entre os bens e/ou serviços adquiridos e as operações (sujeitas a tributação) que vão ser desenvolvidas.

62. Por último e, como atrás já referido, uma vez que o entendimento veiculado na presente informação vinculativa, assenta na descrição efetuada pela Requerente das operações e na minuta do contrato de prestação de serviços a celebrar com os utilizadores dos espaços, qualquer alteração superveniente ao mesmo, pode implicar, não só que o enquadramento aqui propugnado não seja aplicável, mas também a regularização, a favor do Estado, de imposto deduzido, sem prejuízo de eventuais penalidades que ao caso couber.

[1] Cfr., a título exemplificativo, o Acórdão (Ac.) de 12/09/2000, proc. C-358/97, ns. 52 e 55, e o Ac. de 18/11/2004, proc. C-284/03, n.º 16

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

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

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

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

[6] Cfr. Ac. de 23/02/2019, proc. C-278/18, n.º 31, e Ac. do proc. C-17/18, ns. 38 a 40

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

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

[9] Cfr. Ac. do TJUE de 21/03/2000, procs. C-110/98 a C-147/98, ns. 46 e 47