

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: N.º 29 do artigo 9.º do CIVA

Assunto: Isenção – Colocação passiva de um imóvel e respetivos equipamentos à disposição do locatário

Processo: **nº19426**, por despacho de 28-01-2021, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: **I – CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE**

De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), a Requerente assume a natureza jurídica de sociedade por quotas, é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, periodicidade trimestral desde 28/06/2011, que se encontra registado pela (única) atividade de «Arrendamento de bens imobiliários» - CAE 68200, sendo um sujeito passivo misto que utiliza como método de dedução o método de afetação real de todos os bens.

A Requerente é co-proprietária do prédio urbano em propriedade total sem divisões suscetíveis de utilização independente sito na Zona Industrial do (...) - Fase Norte, Lote A3, Lugar de (...), inscrito na matriz predial urbana da freguesia de (...), concelho de (...), cuja afetação é "Armazéns e atividade industrial".[2]

II - DESCRIÇÃO DO PEDIDO

Começa por referir a Requerente que o prédio urbano sito na Zona Industrial (...) - Fase Norte, Lote A3, Lugar de (...), descrito na Conservatória do Registo Predial de (...) sob o número (...), da freguesia de (...), inscrito na matriz predial urbana desta freguesia sob o artigo (...), concelho de (...), é um armazém comercial que era propriedade da sociedade xx SA, no qual esta exercia a sua atividade industrial, e possui escritórios, sistema de ar comprimido, tubagens, compressores, equipamentos de ar condicionado e pontes rolantes.

Após uma operação comercial, a Requerente, juntamente com a sociedade (...) - INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS LDA, adquiriram a propriedade deste imóvel, tendo-o dado de arrendamento à sociedade xx, que nele continua a exercer a sua atividade industrial, sendo que do locado continuam a fazer parte integrante escritórios, sistema de ar comprimido, tubagens, compressores, equipamentos de ar condicionado e pontes rolantes, para além das paredes e coberturas.

Acrescenta a Requerente que pela locação do imóvel auferem uma renda mensal de € 12.500,00, sendo da responsabilidade da Arrendatária a celebração dos contratos de fornecimento de água, eletricidade, gás, telefones, internet e outras similares.

A Requerente pretende, assim, saber se este arrendamento beneficia da isenção, visto que uma parte dos equipamentos que fazem parte do locado são de instalação fixa, não tendo havido qualquer transferência onerosa de exploração de estabelecimento comercial ou industrial, formulando as

seguintes questões:

«i) está o presente arrendamento isento de IVA nos termos do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA?

ii) Sendo o arrendamento realizado com equipamentos de instalação fixa, ficam as rendas sujeitas a IVA, nos termos da alínea c) do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA?»[1]

Com o Pedido, a Requerente juntou um documento - cópia do contrato denominado "Contrato de arrendamento para fins não habitacionais", celebrado em 13/08/2020.

III - ANÁLISE

contrato

Do contrato junto, denominado "Contrato de arrendamento para fins não habitacionais", celebrado em 13/08/2020, entre a Requerente em conjunto com a (...) - INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS LDA, Nif. (...), na qualidade de Senhorias, a xx SA, Nif. (...), na qualidade de Arrendatária, e a XY II SA, Nif. (...), na qualidade de Acionista, as primeiras deram de arrendamento o mencionado imóvel à segunda (Cláusula 1.3.).

De acordo com a Cláusula 3.1., o imóvel destina-se a ser utilizado de acordo com o objeto permitido pela respetiva licença de utilização, fazendo «parte integrante do Local Arrendado, designadamente, o sistema de ar comprimido, tubagens, compressores, equipamento de ar condicionado, pontes rolantes e o seu equipamento» (Cláusula 3.3.).

O Arrendamento é feito pelo prazo de 10 anos, com início a 14/08/2020, renovável automaticamente por períodos de 5 anos, pelo qual a Arrendatária pagará uma renda mensal única de € 12.500,00, dividida em duas partes iguais (uma para cada Senhoria), sendo esta renda atualizada de acordo com o índice oficial publicado anualmente através de Portaria (Cláusulas 2.1. e 4.).

A Arrendatária suportará os contratos de fornecimento de água, eletricidade, gás, telefone, internet e outras despesas inerentes ao uso exclusivo do imóvel (Cláusula 5.), e suportará todas as despesas, obrigações de licenciamento e obrigações conexas atinentes às obras e trabalhos de adaptação do imóvel à atividade a desenvolver que efetuar, que ficarão a fazer parte do imóvel sem direito, no termo do contrato, a qualquer indemnização ou compensação por benfeitorias, com exceção das que possam ser retiradas sem danificar o local arrendado (Cláusulas 6.1., 6.2. e 6.3.);

Já as Senhorias serão responsáveis pelo custo relativo à ampliação das áreas cobertas do imóvel que as partes acordarem fazer, sendo certo que tal implicará um acréscimo à renda mensal de 6% do valor efetivamente investido pelas Senhorias nestas obras (Cláusula 6.4.).

No que tange aos seguros, a Arrendatária será responsável pelos seguros que sejam exigidos legalmente para o exercício da sua atividade, enquanto que as Senhorias, na qualidade de proprietárias, serão responsáveis pelos seguros contra todos riscos habituais (Cláusula 8.).

Enquadramento da operação em apreço

No caso em apreço, temos uma cedência de utilização de espaço do qual fazem parte integrante escritórios, sistema de ar comprimido, tubagens, compressores, equipamentos de ar condicionado e pontes rolantes, mas sem

qualquer outra prestação de serviços associada, não tendo também havido qualquer transferência onerosa de exploração de estabelecimento comercial ou industrial, cumprindo aferir se está sujeita a IVA, e se beneficia da isenção prevista no Art. 9.º, alínea 29) do CIVA, ou, ainda, se cai nalguma das exceções a esta isenção.

Ora, começa por resultar do Art. 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 (Art. 4.º, n.º 1), sendo que, de acordo com o Art. 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.

Por outro lado, determina o Art. 1022.º do Código Civil 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 (Art. 1023.º deste código), podendo o arrendamento ser para fins habitacionais ou não habitacionais.

Sendo que o arrendamento de imóveis, seja para habitação, comércio, indústria ou serviços, consubstancia uma prestação de serviços relacionada com imóveis, nos termos da alínea h) do n.º 2 do 31.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15/03, considerando-se localizada em território nacional, já que é aqui se situa o imóvel objeto de arrendamento, sendo que as partes também são sujeitos passivos com sede em Portugal.

Deste modo, estando esta operação sujeita a IVA, cumpre aferir se a mesma beneficia de alguma isenção, mais concretamente da isenção prevista na alínea 29) do Art. 9.º do CIVA, ou se cai nalguma das suas exceções.

Assim, prescreve a alínea 29) que a locação de bens imóveis se encontra isenta de imposto, excecionando desta isenção:

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

Esta norma resulta da transposição do Art. 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.»

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.

Antes, porém, cumpre notar que é jurisprudência constante deste Tribunal que as isenções previstas no Art. 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].

Aliás, recentemente, 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].

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].

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].

Como bem sintetiza o TJUE no recente Acórdão de 28/02/2019, proc. C-278/18 (Manuel Jorge Sequeira Mesquita), que teve lugar no âmbito de um pedido de decisão prejudicial efetuado pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA), relativamente ao enquadramento de IVA de um contrato de cedência da exploração agrícola de prédios rústicos constituídos por vinhas:

«19. O Tribunal de Justiça também precisou que a isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva[7] se explica pelo facto de a locação de bens imóveis, embora sendo uma atividade económica, constituir habitualmente uma atividade relativamente passiva, que não gera um valor acrescentado significativo. Tal atividade deve assim distinguir-se de outras atividades que têm quer a natureza

de negócios industriais e comerciais, como as abrangidas pelas exceções referidas nos n.os 1 a 4 desta disposição, quer um objeto que se caracteriza melhor pela realização de uma prestação do que pela simples colocação à disposição de um bem, como o direito de utilizar um campo de golfe, o direito de atravessar uma ponte mediante o pagamento de uma portagem ou ainda o direito de instalar máquinas de venda automática de tabaco num estabelecimento comercial (v., neste sentido, Acórdãos de 4 de outubro de 2001, «Goed Wonen», C 326/99, EU:C:2001:506, n.os 52 e 53, e de 18 de novembro de 2004, Temco Europe, C 284/03, EU:C:2004:730, n.º20).

20. Daqui resulta que a natureza passiva da locação de um bem imóvel, que justifica a isenção do IVA de tais operações ao abrigo do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva, se prende com a natureza da própria operação e não com a forma como o locatário utiliza o bem em causa.

21. Assim, conforme o Tribunal de Justiça já declarou, não pode beneficiar desta isenção uma atividade que implique não apenas a colocação à disposição passiva um bem imóvel mas também um certo número de atividades comerciais, como a supervisão, a gestão e a manutenção constante por parte do proprietário, bem como a colocação à disposição de outras instalações, de modo que, não se verificando circunstâncias absolutamente especiais, a locação deste bem não pode constituir a prestação preponderante (v., neste sentido, Acórdão de 18 de janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark, C 150/99, EU:C:2001:34, n.º 26).

22. Em contrapartida, o facto de o locatário de um bem imóvel o explorar, utilizando o para fins comerciais, em conformidade com os termos do contrato de locação, não é suscetível de, por si só, excluir o proprietário desse bem do benefício da isenção do IVA prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 15 de novembro de 2012, Leichenich, C 532/11, EU:C:2012:720, n.º29).»

A AT tem defendido que esta isenção se aplica à locação de imóveis "paredes nuas", sendo que o que extravasa este conceito não é o facto de ser acompanhada de móveis e equipamentos, mas sim de ser traduzir no exercício de outras atividades tributáveis que vão para além da mera cedência do gozo do local arrendado, como é o caso do alojamento local ou alojamento turístico, ou incluir outras prestações de serviços, tais como serviços de limpeza e de manutenção de interiores ou exteriores, o fornecimento de água, luz, internet, comunicações, atividades de gestão ou supervisão, não estando estas operações abrangidas pela isenção.

Assim, a isenção em apreço apenas abrange a mera colocação do imóvel à disposição do cliente, em contrapartida de uma retribuição, não sendo acompanhada de qualquer prestação de serviços que extravase a locação; para efeitos desta isenção, esta operação deve consubstanciar-se, essencialmente, na colocação passiva do imóvel à disposição do cliente ligada ao mero decurso do tempo e que não gere valor acrescentado significativo.

Efetivamente, a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa está excluída da isenção [1ª parte da subalínea c) da alínea 29.º) do Art. 9.º do CIVA], se, e apenas, aqueles não 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, beneficiando de isenção de imposto.

Conforme preconizou o TJUE no Acórdão de 19/12/2018, proc. C-17/18 (Mailat):

«32. (...) resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, em certas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, que possam ser fornecidas

em separado e, assim, dar lugar, em separado, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas uma operação única, sempre que não sejam independentes (Acórdão de 27 de junho de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, n.º 20 e jurisprudência aí referida).

33. A este respeito, o Tribunal de Justiça tem decidido no sentido de que uma prestação deve ser considerada única quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável cuja divisão revestiria carácter artificial (Acórdão de 27 de junho de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, n.º 21 e jurisprudência aí referida).

34. Tal acontece igualmente quando uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e a ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham da sorte fiscal da prestação principal. Nomeadamente, uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal, quando constitui para a clientela não um fim em si, mas um meio de beneficiar do serviço principal do prestador, nas melhores condições (Acórdão de 27 de junho de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, n.º 22 e jurisprudência aí referida). (...)

No caso em apreço, cabe portanto examinar se a operação em causa no processo principal, isto é, a locação de um bem imóvel que servia de exploração comercial em simultâneo com a dos bens de equipamento e consumíveis necessários para essa exploração, deve ser considerada uma prestação única ou várias prestações distintas e independentes que devem ser apreciadas separadamente para efeitos de IVA.

A este respeito, resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça que a locação de bens móveis objeto do contrato de locação não parece poder ser dissociada da locação do bem imóvel em causa no processo principal. Aliás, nem se contesta que alguns desses bens móveis, como os equipamentos e aparelhos de cozinha, estão incorporados no imóvel e devem, nesta fase, ser considerados parte integrante do mesmo. Na medida em que os bens consumíveis que foram alugados ou, nalguns casos, vendidos, ao mesmo tempo que o imóvel, estavam igualmente afetos à exploração do restaurante, tal como este último, não se pode considerar que esta locação/cessão prossegue uma finalidade própria, mas deve ser vista como um meio para beneficiar nas melhores condições do serviço principal que é a locação do imóvel.

Por conseguinte, a locação do imóvel deve ser considerada a prestação principal relativamente à qual as outras prestações, isto é, a locação de bens de equipamento e de bens consumíveis, são meramente acessórias.

Atendendo a estas considerações, há que responder à segunda questão que o artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um contrato de locação de um bem imóvel utilizado como estabelecimento comercial e de todos os bens de equipamento e consumíveis necessários para a sua exploração constitui uma prestação única na qual a locação do imóvel é a prestação principal.»

Ora, igual entendimento deve ser aplicado à locação em apreço, visto que esta também foi acompanhada de equipamentos afetos à exploração da atividade - escritórios, sistema de ar comprimido, tubagens, compressores, equipamentos de ar condicionado e pontes rolantes, sendo auferida uma renda única pela Requerente.

Efetivamente, as Senhorias auferem uma única contrapartida pela prestação

de serviços global, não tendo havido separação entre a locação do espaço e a locação dos equipamentos, sendo a locação do espaço a prestação principal e a segunda a prestação acessória, já que a locação dos equipamentos, só por si, não prossegue uma finalidade própria, não constituindo para o cliente um fim em si, mas um meio de beneficiar em melhores condições do serviço principal do prestador, no caso, da locação do espaço.

Ao que acresce que estas duas componentes estão estritamente ligadas entre si, formando uma única operação económica indivisível, cuja divisão revestiria carácter artificial.

Desta forma, a locação do espaço, do qual fazem parte integrante escritórios, sistema de ar comprimido, tubagens, compressores, equipamentos de ar condicionado e pontes rolantes, consubstancia uma única operação, na qual a locação do espaço configura a prestação principal, determinando o enquadramento a conferir à operação.

Por outro lado, não se verificou qualquer transferência onerosa de exploração de estabelecimento comercial ou industrial,

Do mesmo modo, esta locação não é acompanhada de quaisquer prestações de serviços, como seja, manutenção, supervisão, gestão, segurança, sendo os fornecimentos de água, eletricidade, gás, telefone, internet e outras despesas inerentes ao uso exclusivo do imóvel, bem como os seguros relacionados com a atividade suportados pela Arrendatária.

Assim, esta operação configura uma colocação passiva de um imóvel e respetivos equipamentos à disposição do locatário, por um tempo determinado, não gerando qualquer valor acrescentado significativo, pelo que beneficia da isenção prevista na alínea 29) do Art. 9.º do CIVA, não tendo enquadramento na exceção prevista na 1.ª parte da subalínea c) desta alínea, nem em qualquer outra, não sendo a correspondente renda mensal única sujeita a IVA.

III - CONCLUSÃO

Face ao exposto, concluímos que:

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;

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;

a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa está excluída da isenção [1ª parte da subalínea c) da alínea 29.º) do Art. 9.º do CIVA], se, e apenas, aqueles não 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, beneficiando de isenção de imposto;

no caso em apreço, a locação do espaço, do qual fazem parte integrante escritórios, sistema de ar comprimido, tubagens, compressores,

equipamentos de ar condicionado e pontes rolantes, consubstancia uma única operação indivisível, na qual a locação do espaço configura a prestação principal, não prosseguindo a locação dos equipamentos, só por si, uma finalidade própria, nem constituindo para o cliente um fim em si, mas um meio de beneficiar em melhores condições do serviço principal do prestador, não tendo havido qualquer transferência onerosa de exploração de estabelecimento comercial ou industrial, nem são fornecidas quaisquer outras prestações de serviços (por exemplo, manutenção, supervisão, gestão, segurança, fornecimentos de água, eletricidade, gás, telefone, internet);

pelo que esta operação configura uma colocação passiva de um imóvel e respetivos equipamentos à disposição do locatário, por um tempo determinado, não gerando qualquer valor acrescentado significativo, pelo que beneficia da isenção prevista na alínea 29) do Art. 9.º do CIVA, não tendo enquadramento na exceção prevista na 1.ª parte da subalínea c) desta alínea, nem em qualquer outra, não sendo a correspondente renda mensal única sujeita a IVA.

[1] Cfr. ponto 17. do Pedido

[2] De acordo com o Sistema do Imposto Municipal sobre Imóveis

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

[4] Cfr. Acórdão de 23/02/2019, proc. C-278/18, n.º 17

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

[6] Cfr., neste sentido a título exemplificativo, o Acórdão de 18/11/2004, proc. C-284/03, ns. 20 e 23

[7] Corresponde, grosso modo, ao supra transcrito Art. 135.º, ns. 1, al. l) e 2 da Diretiva IVA