

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: al. 29) do Art. 9.º; al. a) do n.º 3 do Art. 29.º (antes da alteração ao D.L. n.º 28/2019);
- Assunto: Faturas - Operações imobiliárias - Arrendamento de imóvel "paredes nuas", não obstante o espaço locado estar dotado ou não de móveis e equipamentos, estando antes relacionado com o facto de o imóvel locado não estar preparado para o exercício de uma atividade comercial,
- Processo: **nº 15479**, por despacho de 2019-06-06, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: Na sequência de pedido de Informação Vinculativa [1] efetuado por **LLL LIMITED**, (doravante designado por Requerente), nos termos do Art. 68.º da LGT, presta-se a seguinte Informação:

I - Descrição do pedido:

1 - A Requerente refere que tem sede em Gibraltar e que é proprietária de imóvel situado em Portugal, encontrando-se este arrendado a uma empresa portuguesa desde junho de 2016, pelo que pretende saber se tem que passar fatura ou basta recibo. Com o Pedido, a Requerente juntou a cópia simples do Contrato de Arrendamento para Habitação com Prazo Certo (doravante designado por contrato de arrendamento), atinente ao prédio inscrito na matriz urbana sob o artigo da freguesia e concelho de Cascais, celebrado com a sociedade **ZZZ** Unipessoal Lda, Nif. (doravante designada por **ZZZ**), em 01/06/2016.

II - Enquadramento em sede de IVA:

2 - De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (doravante SGRC), a Requerente tem sede em Gibraltar, assumindo, em território nacional, a natureza jurídica de não residente, sem estabelecimento estável, não tendo nomeado representante (para efeitos de IR), pese embora tenha domicílio fiscal, pertencente à área do Serviço de Finanças de [2], e não se encontra registada por qualquer atividade.

3 - Em conformidade com a cópia simples do contrato de arrendamento já referido, a Requerente deu de arrendamento o imóvel que se encontrava inscrito na matriz urbana sob o artigo da freguesia e concelho de, que após Reorganização Administrativa do Território das Freguesias (Lei n.º 11-A/2013, de 28/01) passou a estar inscrito na matriz sob o artigo, da união das freguesias de, destinado exclusivamente à habitação, em contrapartida de uma renda mensal de €, atualizada anualmente, tendo a duração de três anos, com início em e *terminus* em, automaticamente renováveis.

4 - Decorre da cláusula sexta deste contrato de arrendamento que «1. São por conta da Segunda Contraente as despesas resultantes da utilização do imóvel, designadamente as de água, energia elétrica, comunicações e gás (...), bem como eventuais taxas e alugueres das respetivas companhias. Enquanto os contratos de água, energia elétrica e gás a senhoria assegurará o

fornecimento com o contrato que está em vigor suportando o inquilino o respetivo custo. 2. A Segunda Contraente obriga-se a manter e restituir em bom estado todo o locado e em funcionamento, a suportar os custos da manutenção do jardim e piscina, restituindo-os em bom estado de conservação e perfeito funcionamento (...). 4. No Arrendamento estão incluídos diversos equipamentos, conforme inventário anexo, ao presente contrato, que deverão também ser restituídos em bom estado de conservação e a funcionar no final do arrendamento, sendo obrigação da Arrendatária a sua reposição por outro de marca e modelo equivalente, em caso de avaria por mau uso.», sendo que este inventário não foi junto ao Pedido.

5 - Consultado o Sistema do Imposto Municipal de Imóveis, temos que este imóvel se encontra inscrito a favor da Requerente e tem como afetação a "habitação".

6 - No que concerne à arrendatária (**ZZZ**), do SGRC resulta que se trata de uma sociedade por quotas, assumindo a qualidade de sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, periodicidade trimestral desde 17/12/2015, que se encontra registado pela atividade principal de "Organização feiras, congressos e outros eventos similares" - CAE 82300, e pelas atividades secundárias de "Construção de edifícios (residenciais e não residenciais)" - CAE 041200, de "Outros estabelecimentos hoteleiros sem restaurante" - CAE 055124 e de "Comércio por grosso de alimentos para animais" - CAE 046211, podendo praticar exportações, importações, aquisições intracomunitárias e transmissões intracomunitárias.

7 - Ora, de harmonia com o Art. 1022.º do Código Civil (CC) «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), decorrendo do contrato de arrendamento junto que o imóvel em apreço se destina exclusivamente à habitação (Art. 1094.º do mesmo código).

8 - E, pese embora as pessoas coletivas não possam, por natureza, habitar um imóvel, mas apenas as pessoas físicas, de acordo com o princípio da liberdade contratual consagrado no Art. 405.º do CC, podem celebrar contratos de arrendamento de imóveis para a habitação, para serem ocupados, por exemplo, pelos seus gerentes ou empregados, ou para os fins previstos nos seus estatutos [3].

9 - Sendo que o arrendamento de imóveis consubstancia uma prestação de serviços relacionada com imóveis, nos termos da al. h) do n.º 2 do 31.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15/03 (com a alteração efetuada pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 07/10), considerando-se localizada em território nacional, visto que é aqui se situa o imóvel objeto de arrendamento, em conformidade com o Art. 6.º, n.º 8, al. a) do CIVA.

10 - Resultando dos termos conjugados dos Arts. 1.º, n.º 1, al. a) e 4.º, n.º 1 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 o Art. 2.º, n.º 1, al. a) do mesmo código que são sujeitos passivos de imposto, entre outras, as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades

de prestação de serviços.

11 - Todavia, não obstante exercer uma atividade de prestação de serviços (arrendamento de imóveis) em território nacional, a título oneroso e com caráter de habitualidade, a Requerente não se encontra registada no SGRC por qualquer atividade.

12 - Pelo que deve a Requerente apresentar Declaração de Início de Atividade nos termos dos Arts. 29, n.º 1, al. a) e 31.º, do CIVA, e registar-se pela atividade de arrendamento de imóveis ("Arrendamento de bens imobiliários" - CAE 68200, Classificação Portuguesa das Atividades Económicas - Rev. 3), com efeitos retroativos à data de início da atividade, através de Representante que terá que obrigatoriamente nomear, nos termos do Art. 30.º, n.º 2 do CIVA, para cumprir todas as obrigações nele impostas.

13 - Ora, estando esta operação sujeita a IVA, cumpre aferir se a mesma beneficia de alguma isenção, mais concretamente da isenção prevista na al. 29) do Art. 9.º do CIVA, resultante da transposição do Art. 135.º, ns. 1, al. l) e 2 da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28/11).

14 - Assim, prescreve a alínea 29) daquela norma 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 [subal. a)], a locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos [subal. 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 [subal. c)], a locação de cofres-fortes [subal. d)] e a locação de espaços para exposições ou publicidade [subal. e)].

15 - Daqui resulta que esta isenção, prevista na al. 29) do Art. 9.º, aplica-se à locação de imóveis "paredes nuas", não se restringindo este conceito ao facto de o espaço locado estar dotado ou não de móveis e equipamentos, estando antes relacionado com o facto de o imóvel locado não estar preparado para o exercício de uma atividade comercial, industrial ou de serviços, ou de a locação não ser acompanhada de outro tipo de prestações de serviços.

16 - Ou seja, o que extravasa o conceito de "paredes nuas" ou locação passiva não é o facto de ser acompanhada de móveis e equipamentos, mas sim de ser destinada ao 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, não estando estas operações abrangidas pela isenção.

17 - Deste modo, 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 [4].

18 - Ao passo que as locações que se encontram excluídas da isenção de imposto correspondem a operações que vão para além da mera locação, denotando características de outro tipo de contratos em que se destacam

outras prestações de serviços que ultrapassam a mera cedência do gozo temporário do local arrendado.

19 - Ora, não obstante o arrendamento em apreço ser acompanhado de móveis e equipamentos, conforme decorre da cláusula sexta do contrato de arrendamento supra transcrita, deste não constam quaisquer prestações de serviços para além da locação do espaço, estando expressamente estabelecido que a arrendatária suportará todas as despesas decorrentes da utilização do imóvel, designadamente, taxas, alugueres e consumos de água, gás, energia elétrica e comunicações, bem como os custos de manutenção da piscina e jardim.

20 - Neste pressuposto, isto é, que a locação em apreço não tem associada qualquer prestação de serviços para além da mera cedência do gozo do imóvel arrendado, a mesma beneficia da isenção de IVA nos termos da al. 29) do Art. 9.º do CIVA.

21 - Sendo que as isenções de imposto previstas neste Art. 9.º são isenções incompletas, ou seja, não conferem direito à dedução.

22 - Aqui chegados e passando à questão concretamente formulada - emitir fatura ou recibo, temos que, efetuando a Requerente prestações de serviços localizadas em território nacional, a emissão de faturas encontra-se sujeita às regras previstas no CIVA, tal como dita o n.º 1 do Art. 35.º-A do CIVA, aditado pelo Art. 37.º do D.L. n.º 28/2019, de 15/02 (diploma que procedeu à regulamentação das obrigações relativas ao processamento de faturas e outros documentos fiscalmente relevantes, e das obrigações de conservação de livros, registos e respetivos documentos de suporte, que recaem sobre sujeitos passivos de IVA) [5].

23 - Decorrendo do Art. 29.º, n.º 1, al. b) do CIVA que os sujeitos passivos referidos na al. a) do n.º 1 do Art. 2.º (como é o caso da Requerente, pese embora ainda não se encontre registada pelo exercício de qualquer atividade), devem emitir obrigatoriamente uma fatura por cada prestação de serviços, encontrando-se dispensadas, pelo n.º 3 daquele Art. 29.º, algumas entidades, sendo que esta norma sofreu importantes alterações com a publicação do mencionado D.L. n.º 28/2019, de 15/02.

24 - Desta forma, determinava a al. a) do n.º 3 do referido Art. 29.º do CIVA (antes da alteração efetuada pelo D.L. n.º 28/2019) que *«Não obstante o disposto no n.º 1, estão dispensados do cumprimento: a) Das obrigações referidas nas suas alíneas b), c), d) e g), os sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto, exceto quanto essas operações conferem direito à dedução nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º; (...).»*

25 - Após a publicação do mencionado D.L., aquela alínea passou a ter seguinte redação *«Não obstante o disposto no n.º 1, estão dispensados do cumprimento: a) Da obrigação referida na sua alínea b), as pessoas coletivas de direito público, organismos sem finalidade lucrativa e instituições particulares de solidariedade social que pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto e que tenham obtido para efeitos de IRC, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a € 200 000; (...).»*

26 - Prescrevendo o Art. 45.º, n.º 2, al. b) do citado D.L. n.º 28/2019, que a alteração efetuada à al. a) do n.º 3 do Art. 29.º do CIVA apenas produz

efeitos a 01/01/2020.

27 - Nesta conformidade, até 31/12/2019, a Requerente, por ser um sujeito passivo que pratica exclusivamente operações isentas de imposto [no caso a prevista na al. 29) do Art. 9.º], que não conferem direito à dedução, encontra-se dispensada da emissão de faturas, podendo emitir recibos (de quitação).

28 - Já a partir de 01/01/2020, em face da alteração supra enunciada, não se encontrando abrangida por nenhuma das situações previstas na "nova" alínea a) do n.º 3 daquela norma, ou seja, não se trata de uma pessoa coletiva de direito público, de um organismo sem finalidade lucrativa, nem de uma instituição particular de solidariedade social, nem estando abrangida pela alínea b) do mesmo número, isto é e desde logo, não pratica operações isentas ao abrigo das alíneas 27) e 28) do Art. 9.º do CIVA, a Requerente está obrigada a emitir de faturas.

29 - Na emissão das faturas deve ser observado o preceituado no Art. 36.º do CIVA, nomeadamente o seu n.º 5, indicando, para além dos restantes elementos, o motivo justificativo da não aplicação do imposto [al. e)], no caso, a isenção Art. 9.º, al. 29) do CIVA.

30 - Cumprindo, ainda, dar nota que as faturas deverão ser processadas por uma das formas previstas no Art. 3.º do D.L. n.º 28/2019, sendo obrigatória a utilização de programa informático previamente certificado pela AT nos casos abrangidos por qualquer das circunstâncias enunciadas nas als. a), b) e c) do n.º 1 do Art. 4.º deste D.L., designadamente, no caso de sujeitos passivos cuja obrigação de emissão de fatura se encontre sujeita às regras estabelecidas na legislação nacional nos termos do Art. 35.º-A do CIVA, desde que tenham tido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a € 50.000,00 [6], ou utilizem programas informáticos de faturação, ou, ainda, sejam obrigados a dispor de contabilidade organizada ou por ela tenham optado.

III - Conclusões:

31 - Face ao exposto, concluímos que:

31.1 - não obstante exercer uma atividade de prestação de serviços (arrendamento de imóveis) em território nacional, a título oneroso e com caráter de habitualidade, a Requerente não se encontra registada no SGRC por qualquer atividade, pelo que deve apresentar Declaração de Início de Atividade nos termos dos Arts. 29, n.º 1, al. a) e 31.º, do CIVA, e registar-se pela atividade de arrendamento de imóveis, com efeitos retroativos à data de início da atividade;

31.2 - pressupondo que efetivamente a locação em apreço, não obstante ser acompanhada de móveis e equipamentos, não tem associada qualquer prestação de serviços para além da mera cedência do gozo do imóvel arrendado, beneficia da isenção de IVA nos termos da al. 29) do Art. 9.º do CIVA, tratando-se de uma isenção incompleta, ou seja, que não confere direito à dedução;

31.3.1 - tendo em conta que a alteração efetuada pelo D.L. n.º 28/2019 à al. a) do n.º 3 do Art. 29.º do CIVA apenas produz efeitos a 01/01/2020, conforme decorre do Art. 45.º, n.º 2, al. b) daquele D.L., e que a Requerente é um sujeito passivo que pratica exclusivamente operações isentas de imposto

que não conferem direito à dedução, encontra-se dispensada da emissão de faturas até 31/12/2019, podendo emitir recibos;

31.3.2 - já partir de 01/01/2020, a Requerente está obrigada a emitir faturas, respeitando o preceituado no Art. 36.º do CIVA, nomeadamente o seu n.º 5, indicando, para além dos restantes elementos, o motivo justificativo da não aplicação do imposto, devendo processar as faturas por uma das formas previstas no Art. 3.º do D.L. n.º 28/2019, sendo obrigatória a utilização de programa informático previamente certificado pela AT nos casos abrangidos por qualquer das circunstâncias enunciadas nas als. a), b) e c) do n.º 1 do Art. 4.º deste D.L.

[1] A Requerente efetuou pedido semelhante para a DSIRC, que informou ser a DSIVA a entidade competente para prestar a Informação

[2] Incongruência cadastral que deve ser regularizada pela Requerente

[3] Neste sentido Acórdãos do Tribunal da Relação do Porto de 30/06/2014, proc. 03824/13.5TBSTS.P1 e de 11/11/1986, proc. 05229, respetivamente

[4] Neste sentido, entre outros, Acórdão do TCA Sul de 12/01/2017, proc. 09227/15

[5] Sobre as alterações efetuadas por este diploma ao CIVA foi emitido Ofício Circulado n.º 30211 de 15/03/2019, da área de Gestão Tributária - IVA, disponível no Portal das Finanças

[6] De acordo com o Art. 43.º, n.º 2 do D.L. n.º 28/2019, durante o ano 2019 o montante é de € 75.000,00