

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 1º, 2º, 4º

Assunto: Operações imobiliárias – Disponibilização de espaços físicos de forma ao exercício de uma atividade no âmbito, fundamentalmente, da fisioterapia. Contrato de locação de espaço (imóvel), que engloba outras prestações de serviços.

Processo: **nº 11966**, por despacho de 2017-09-11, da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação da Diretora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

I - QUESTÃO APRESENTADA

1. A entidade acima citada ou exponente, celebrou com a Universidade de XX (UXX), um contrato, mediante o qual foram disponibilizados pela UXX à exponente espaços físicos onde a primeira pode desenvolver a sua atividade no âmbito, fundamentalmente, da fisioterapia.

2. As partes designaram o contrato de "Cedência de espaço", mas a exponente entende que o mesmo se traduz num contrato de arrendamento de natureza comercial, já que a exponente vai pagar à Universidade de XX (Estádio Universitário de XX), uma determinada importância fixa acrescida de uma importância variável em função da receita bruta mensal, ambas sem IVA conforme resulta da cláusula 6.ª do contrato celebrado.

3. O locador entregou o espaço sem qualquer mobiliário ou equipamento, a não ser, aparelhos de ar condicionado, o quer dizer que todo o equipamento utilizado pela exponente no desenvolvimento das atividades lhe pertence exclusivamente.

4. A forma escrita do clausulado no contrato deixou a convicção na exponente de que a operação configurava um verdadeiro contrato de arrendamento, isento de IVA ao abrigo da al. 29) do art. 9.º do CIVA, bem como o facto de estar estabelecido que quaisquer intervenções no espaço em causa serem custeadas pelos "locatário" (Cláusula 11.ª).

5. Uma vez que na fatura lhe foi debitado IVA à taxa de 23%, entende que esta liquidação é indevida. Contudo, ainda que se viesse a entender que a operação é sujeita a imposto, que o mesmo deve estar incluído no preço, competindo à UXX retirá-lo por dentro.

6. Deste modo, solicita a confirmação de que a operação é isenta de IVA ao abrigo da citada al. 29) do art. 9.º do CIVA.

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

7. Consultado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), verifica-se que o sujeito passivo se encontra registado pela atividade

principal de 'Outras atividades de saúde humana, n. e.' (CAE 86906), e pelas atividades secundárias de 'Formação profissional' (CAE 85591) e, 'Cafés' (CAE 56301), enquadrado em IVA no regime normal, periodicidade mensal, desde 12/07/2016.

8. O contrato designado de "CONTRATO n.º 86/2016/UL", celebrado entre a exponente e a UL, tem como objeto "a CESSÃO DE EXPLORAÇÃO DE ESPAÇO, DESTINADO AO FUNCIONAMENTO DE SERVIÇOS DE FISIOTERAPIA E BEM-ESTAR" (Cláusula 1.ª), tem o prazo de 2 anos, prorrogável por iguais períodos até perfazer 6 anos (Cláusula 2.ª).

9. São obrigações da "cessionária", entre outras, (Cláusula 3.ª): "5. ... a) Efetuar pontualmente o pagamento ...; b) Assegurar a obtenção de todas as licenças ..., certificações ...; c) ...; d) Garantir o pagamento dos encargos com a atividade; e) ...; f) Manter o estabelecimento da cessão de exploração em bom estado de conservação e perfeitas condições de higiene, segurança e salvaguarda da saúde pública, de acordo com a legislação em vigor ...; g) Assegurar a esterilização e limpeza de equipamentos utilizados para o exercício da atividade ...; h) ...; i) Facultar à cedente, ou a qualquer entidade por esta nomeada, livre acesso a todo o estabelecimento de cessão de exploração, bem como todos os documentos relativos às instalações e atividade objeto da cessão de exploração, excluindo ...; ...".

10. São obrigações da "cedente" (Cláusula 4.ª): "1. A cedente assegura as seguintes condições ao cessionário: a) Disponibilizar a utilização, não exclusiva, dos sanitários do edifício do Centro Médico da UXX, no qual se encontra localizado o espaço objeto da cessão; b) Disponibilizar a utilização, não exclusiva, das sala de espera do Centro médico da UXX, permitindo assim garantir ao cessionário as condições que permitam o respeito pela privacidade e dignidade dos seus utentes; c) Disponibilizar o estacionamento do Centro Médico para os trabalhadores e utentes do cessionário, em condições de serem acordadas entre ambas as partes. 2. A cedente obriga-se a divulgar os serviços objeto da cessão em toda a Universidade de XX, em particular, e para comunidade em geral, utilizando os canais convenientes de comunicação e divulgação".

11. Obriga-se ainda a "cessionária", (Cláusula 5.ª): "1. ... a conceder um desconto para todos os membros da comunidade da Universidade de XX, abrangendo docentes, não docentes e estudantes".

12. A cessionária fica obrigada (Cláusula 6.ª): "1. ... ao pagamento das seguintes compensações financeiras mensais à cedente, fixadas no contrato tendo em conta a proposta do adjudicatário e o disposto nas alíneas seguintes:

a) Compensação fixa mensal, sem IVA é de xxxx (xxxx euros), valor aumentado anualmente com efeitos a janeiro de cada ano, de acordo com o índice de inflação do ano civil anterior, do INE (Índice de preços ao Consumidor, sem habitação).

b) Compensação variável, correspondente à percentagem mínima de 7% (sete por cento) sobre a sua receita bruta mensal, com exclusão do IVA.

2. Os pagamentos são feitos da seguinte forma:

(i) A componente fixa ... é paga até ao dia y do respetivo mês;

(ii) A componente variável ... é paga até ao dia z do mês seguinte a que

respeita".

13. A alínea a) do n.º 1 do art.º 1.º do Código do IVA (CIVA), estabelece que estão sujeitas a imposto *"as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal"*, vindo, por sua vez, os artigos 3.º e 4.º do Código, respetivamente, explicitar os conceitos de "transmissão de bens" e de "prestação de serviços" para efeitos deste imposto.

14. Nos termos do disposto no n.º 1 do art. 4.º do CIVA, *"São consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens"*.

15. O conceito de prestação de serviços tem um carácter residual, que abrange todas as operações decorrentes da atividade económica do sujeito passivo que não sejam definidas como transmissões de bens, importações de bens ou aquisições intracomunitárias.

16. O princípio geral de tributação em IVA considera que a locação de bens imóveis é uma prestação de serviços sujeita a imposto, em resultado da conjugação da al. a) do n.º 1 do art. 1.º com o n.º 1 do art. 4.º, ambos do CIVA.

17. No entanto, à semelhança do estabelecido na al. l) do n.º 1 do art. 135.º da Diretiva 2006/112/CE, de 28/11 (Diretiva IVA), o Código do IVA prevê isenções, nomeadamente, a prevista na al. 29) do art. 9.º do CIVA, determinando que se encontra isenta de imposto "a locação de bens imóveis".

18. "«Locação» é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição", que se diz "«arrendamento» quando versa sobre coisa imóvel", nos termos do disposto nos artigos 1022.º e 1023.º do Código Civil.

19. Segundo a jurisprudência comunitária dimanada do Tribunal de Justiça da União Europeia, o conceito de "locação de bens imóveis" é "o facto de o proprietário de um imóvel ceder ao locatário, contra uma renda e por um prazo convencionado, o direito de ocupar o seu bem e de dele excluir outras pessoas" (Cf. Acórdão TJUE de 2001/10/09, caso Mirror Group, proc. C-409/98, entre outros como o Ac. de 2003/05/08, caso Seeling, Proc. C 269/00; ou o Ac. de 2004/11/18, Caso Temco Europe, Proc. C-284/03).

20. Estas características do contrato de locação constituem os seus elementos essenciais, devendo não só estar presentes na operação económica em causa mas, para além disso, devem ser as características predominantes nessa operação económica, mais particularmente, que a locação de imóvel, no sentido de uma "colocação passiva do imóvel à disposição" deve ser a prestação preponderante da operação económica (Cf. Acórdão do TJUE de 2001/01/18, caso Lindöpark, Proc. C 150/99).

21. A jurisprudência comunitária considera, deste modo, que toda e qualquer prestação de serviços que ultrapasse o âmbito da colocação passiva do imóvel à disposição, não deve beneficiar da isenção.

22. Nos termos da al. l) do n.º 1 do art. 135.º da Diretiva IVA, encontram-se expressamente afastadas da isenção:

- "a) As operações de alojamento, tal como definidas na legislação dos Estados membros, realizadas no âmbito do setor hoteleiro ou de setores 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".

23. A norma prevê, também, que "Os Estados-membros podem prever outras exceções ao âmbito de aplicação prevista na al. l) do n.º 1".

24. Nessa sequência, para além das exceções previstas na Diretiva IVA, encontra-se expressamente afastada da isenção, nos termos da subal. c) da al. 29) do art. 9.º do CIVA:

"c) A locação de máquinas e 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".

25. Estas exceções à isenção correspondem a operações económicas que englobam, não só situações de locação de imóveis propriamente ditas, mas também outro tipo de características provenientes de outro tipo de contratos e que, por esse facto, perdem a qualidade de colocação passiva do imóvel à disposição em contrapartida de uma retribuição ligada ao decurso do tempo.

26. A circunstância de ocorrer um pagamento a título "Compensação fixa mensal" e uma "Compensação variável em função da receita bruta mensal", e de o contrato ter uma duração limitada no tempo, não releva para efeitos da obrigatoriedade de uma parte proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, como é típico do contrato de locação de imóvel no sentido de constituir uma operação económica cuja colocação do imóvel à disposição é feita de forma passiva, em que o tempo é relevante para efeitos de cálculo da contraprestação.

27. São, deste modo, excluídas da isenção todas as situações que, apesar de partilharem alguns elementos essenciais do contrato de locação de imóveis, caracterizam-se essencialmente por integrarem outras prestações de serviços conexas à fruição do imóvel e que implicam uma exploração ativa dos bens imóveis, para além do simples gozo temporário do bem, como é caso das locações referidas na subal. c) da al. 29) do art. 9.º do CIVA: *"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".*

28. No caso apresentado, o "espaço" em causa está integrado no Centro Médico da Universidade de XX, que, no entender da exponente, só contém os aparelhos de ar condicionado.

29. Ainda que seja esse o caso, note-se que tal operação está acompanhada de algumas obrigações por parte da UXX, que constituem prestações serviços ao dispor da exponente, necessárias ao desenvolvimento da respetiva atividade, tais como:

A disponibilização da utilização, não exclusiva, no Centro Médico da UXX, dos sanitários do edifício e da sala de espera, por forma a garantir à exponente as condições que permitam o respeito pela privacidade e dignidade dos seus

utentes, do estacionamento do Centro Médico para os trabalhadores e utentes da exponente, bem como, a divulgação dos serviços a prestar pela exponente em toda a Universidade de XX, em particular, e para comunidade em geral, utilizando os canais convenientes de comunicação e divulgação, ou seja, fazer a publicidade dos serviços que a mesma presta.

30. O facto do espaço se integrar no Centro Médico, permite-lhe aproveitar de determinadas infraestruturas de apoio e serviços do Centro, já instaladas, nomeadamente, os serviços referidos determinados por contrato, ou outros tais como limpeza das zonas utilizadas por ambas as partes, a respetiva manutenção, segurança, iluminação, climatização, que se traduzem em prestações de serviços de natureza diversa associadas à ocupação do imóvel indispensáveis ao desenvolvimento da atividade da exponente.

31. Com efeito, o contrato celebrado é um contrato de natureza atípica que cai no âmbito da liberdade contratual das partes quanto à fixação do respetivo conteúdo, regido pelas disposições reguladoras dos contratos em geral (art. 405.º e segs. do Código Civil), que, no caso, inclui outras prestações de serviços para além da ocupação passiva do espaço para as consultas.

32. Assim, o valor que a exponente paga mensalmente à UXX, não beneficia da isenção prevista no corpo da al. 29) do art. 9.º do CIVA, configurando, nesta conformidade, prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos do estabelecido no n.º 1 do art. 4.º do CIVA.

33. Quanto ao alegado de que o clausulado do contrato deixou a convicção de que o mesmo configura um verdadeiro contrato de arrendamento, discordamos da exponente, na medida em que, daquele constam diversas expressões a designá-lo como "contrato de cessão de exploração", a começar pela Cláusula 1.ª, que estabelece, como objeto do procedimento "a CESSÃO DE EXPLORAÇÃO DE ESPAÇO, ...". Bem como em diversas outras cláusulas, como a Cláusula 3.ª. Por outro lado, ao longo do clausulado a UXX é sempre tratada como "cedente" e a exponente como "cessionária", o que, afigura-se nos, afasta a possibilidade de estar em causa um contrato de arrendamento, em que os intervenientes são "locador/senhorio" e "locatário/inquilino ou arrendatário".

34. Quanto às intervenções a efetuar pelo "cessionário", nos termos da Cláusula 11.ª, chama-se a atenção de que não relevam para efeitos da qualificação do contrato.

35. Relativamente à fatura a emitir pela operação, é obrigatória nos termos da al. b) do n.º 1 do art. 29.º do CIVA, devendo utilizar o sistema de faturação usado na atividade pela qual se encontra registada, à taxa definida na al. c) do n.º 1 do art. 18.º, do CIVA, ou seja, 23%, que deve acrescer ao valor acordado pelas partes, não obstante a menção constante do contrato, ("sem IVA"), na Cláusula 6.ª, uma vez que, nos termos do n.º 1 do art. 16.º do CIVA "... o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro".

III - CONCLUSÃO

36. Nos termos do estabelecido na subal. c) da al. 29) do art. 9.º do CIVA, são excluídas da isenção as situações que, apesar de partilharem alguns elementos essenciais do contrato de locação de imóveis, se caracterizam, essencialmente, por agregarem outras prestações de serviços conexas à fruição do imóvel como é o caso da utilização comum da sala de espera, dos sanitários e do estacionamento, sobrelevando, desse modo, a importância de outro tipo de serviços em relação à simples locação de espaço.

37. Uma vez que não estamos perante um contrato de locação simples do espaço (imóvel), mas de um contrato que engloba outras prestações de serviços, a operação é abrangida pelo conceito de prestação de serviços definido no n.º 1 do art. 4.º do CIVA e sujeita a imposto à taxa de 23%, definida na al. c) do n.º 1 do art. 18.º, do Código do IVA, que deve acrescer ao valor da contraprestação.