

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 18.º.
- Assunto: Operações Imobiliárias – enquadramento em IVA.
- Processo: n.º 1587, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-03-23.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...**A**...», presta-se a seguinte informação.

As entidades consulentes pretendem informação de carácter vinculativo que confirme que o contrato estabelecido entre ambas (locadora e locatária), do qual apresentam uma minuta para análise, se subsume no conceito de locação de imóveis, qualquer que seja o quadro conceptual adoptado, devendo ser considerado isento de IVA, uma vez que não houve renúncia à isenção conferida pelo n.º 29.º do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA).

EXPOSIÇÃO E ARGUMENTOS DAS REQUERENTES

A **primeira** requerente exerce, entre outras, a actividade de promoção imobiliária, construção de edifícios e respectiva venda. É dona de um prédio urbano, que identifica no pedido através da descrição na conservatória do registo predial e da correspondente inscrição matricial, relativamente ao qual foi emitido o alvará de utilização, que prevê a constituição de propriedade horizontal.

Tendo em vista a celebração de um contrato de arrendamento com a **segunda** requerente, a primeira realizou obras de adaptação do imóvel, durante a fase de construção do mesmo, de acordo com projectos específicos de especialidades e de execução de arquitectura de interiores, que incluíram a instalação de redes técnicas, a divisão de espaços e a colocação de mobiliário de escritório, tudo de acordo com os interesses e conveniências desse potencial arrendatário (a segunda requerente). O custo de adaptação do imóvel foi inferior a 10% da totalidade dos custos de construção.

As duas partes celebraram um contrato que classificam como «de arrendamento», mediante o qual a primeira concede à segunda o direito de ocupar todas as fracções do imóvel com excepção do estacionamento público, na exacta situação em que estas se encontram à data da celebração do contrato, como se fosse proprietária e pelo período de 15 anos, mediante a contrapartida do pagamento mensal de uma renda. A celebração do contrato tem em vista a utilização do imóvel na actividade própria da segunda requerente.

O contrato não pressupõe a prestação de quaisquer serviços por parte da primeira requerente, com excepção dos que emanam da sua qualidade de senhoria.

A segunda requerente fica responsável pelo pagamento de electricidade, gás, telecomunicações, saneamento, limpeza ou outros serviços e ainda, pela

conservação dos equipamentos integrados no imóvel.

A segunda requerente está expressamente obrigada a manter o edifício, o mobiliário e todos os seus equipamentos e instalações em boas condições de conservação e limpeza, sendo de sua responsabilidade todas as reparações necessárias à restituição dos mesmos na data de cessação do contrato.

Neste contexto, entendem que o contrato se subsume no conceito de locação de imóveis e tecem uma extensa produção argumentativa tendente a fundamentar a aplicação da isenção de IVA prevista no n.º 29 do artigo 9.º do Código.

Invocam a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), segundo a qual as isenções *«constituem derrogações ao princípio geral de acordo com o qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo»* e que, na falta de um conceito comum de *«locação de bens imóveis»*, deve este ser interpretado *«à luz do contexto em que se inscreve, das finalidades e da economia da Sexta Directiva, tendo especialmente em conta a ratio legis da isenção que prevê»*. Assim, *«a locação de bens imóveis na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, consiste, em substância, no acordo em que um locador confere a um locatário, por um período acordado e em contrapartida de remuneração, o direito de ocupar um imóvel como se fosse o seu proprietário, excluindo qualquer outra pessoa do benefício desse direito»*.

Entendem que o contrato a celebrar entre ambas se subsume plenamente neste conceito e, portanto, se encontra abrangido pelo n.º 29 do artigo 9.º do Código.

Sobre a circunstância de, no mesmo contrato, a locadora disponibilizar o imóvel *«com determinadas especificações de finalização adequadas aos propósitos e interesses do futuro arrendatário»*, protestam que, *«quer pela sua natureza, quer pela sua dimensão relativa, não é de molde a constituir uma autentica prestação de serviços individualizável, ainda que com carácter acessório, que mereça uma consideração separada para efeitos da aplicação do IVA»*.

Defendem, a este propósito, que as adaptações operadas no imóvel mais não representam do que *«um meio de fazer beneficiar nas melhores condições do serviço principal - a locação - não constituindo para a clientela um fim em si»*, em sintonia com a doutrina sufragada pelo TJUE.

As consulentes traçam o quadro da doutrina administrativa e da jurisprudência nacionais acerca do âmbito da isenção prevista no n.º 29 do artigo 9.º, nomeadamente, quando, associados ao contrato de arrendamento, existem outros elementos que comprometem a noção de arrendamento simples. Nesta incursão, reconhecem que a administração fiscal tem mantido um critério preciso para a qualificação da operação em sede de IVA, que assenta, fundamentalmente, na verificação de que se está perante uma mera locação de "paredes nuas", para que funcione a isenção referida.

Muito embora se entenda o motivo da conclusão que é retirada no final desta incursão pela doutrina administrativa nacional (segundo referem, a locação assume na economia do contrato um peso predominante, por contraposição ao peso meramente residual das obras de adaptação ou de disponibilização de algum mobiliário que, no rigor dos factos, são indissociáveis da

componente locatícia), não se compreende bem a sua argumentação, que se limita a uma descrição da posição assumida pela administração em várias informações ao longo do tempo, aliás, em oposição à solução que apresentam no caso presente, a menos que nos atenhamos na sua afirmação de que, por vezes, as formulações da administração fiscal são diferente daquelas que o TJUE adoptou, embora não compare.

LOCAÇÃO DE IMÓVEIS PARA EFEITOS DE IVA

A isenção na locação de bens imóveis, tal como está desenhada no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA, opera apenas nas situações em que se está perante a mera disponibilização do imóvel ou parte do mesmo pelo locador, conferindo ao locatário o direito exclusivo de o ocupar como se lhe pertencesse, por um período de tempo acordado e em contrapartida de uma remuneração igualmente acordada. Esta noção, que se pode considerar decalcada ou conforme com a jurisprudência do TJUE, não obsta a que se utilize o conceito de arrendamento urbano estabelecido na legislação nacional, que não fere a jurisprudência do TJUE, ou até a existência de um contrato de arrendamento, como um elemento para aferir das condições para a isenção, nomeadamente, o contrato de arrendamento habitacional.

Por outro lado, a própria noção exige o estabelecimento de uma fronteira entre a mera disponibilização do imóvel nas condições referidas e uma eventual disponibilização do mesmo acompanhada outros elementos, constitutivos do contrato ou contratados complementarmente, sob pena de, a pretexto da criação de condições favoráveis à concretização do negócio, se desvirtuar a caracterização da operação, assimilando nesta locações de natureza comercial ou industrial que não se enquadram no objectivo da isenção. Efectivamente, o assunto ganha especial relevo quando em causa está, não o arrendamento para fins habitacionais, mas para fins industriais, comerciais ou de serviços.

O estabelecimento do critério de paredes nuas (que engloba em si várias noções, como seja a inexistência de serviços associados à disponibilização do imóvel, tendo em vista um determinado fim, ou do apetrechamento do mesmo com mobiliário para um uso determinado) como forma de materializar essa fronteira é conhecido das requerentes e foi mesmo referido na sua argumentação, sem que tenham cuidado de demonstrar a sua inaplicabilidade ou desconformidade com o direito europeu.

Não se pretende teorizar sobre a matéria em apreço, cujo entendimento da administração fiscal é conhecido e, em rigor, não é afastado pelas requerentes, que pretendem apenas demonstrar que o contrato em apreço não se subsume nesse entendimento.

Importa, então, ver os elementos objectivos do negócio para caracterizar a operação em sede de IVA.

A locadora realizou (supõe-se que a encargo seu, uma vez que só assim se compreende a argumentação) obras de adaptação do imóvel durante a fase de construção, de acordo com projectos específicos de especialidades e de execução de arquitectura de interiores, que incluíram a instalação de redes técnicas, a divisão de espaços e a colocação de mobiliário de escritório, tudo de acordo com os interesses e conveniências da locatária.

Pode ler-se, no considerando D) do contrato de arrendamento de que juntam minuta, que, em contrato-promessa realizado anteriormente, as partes acordaram na *"intenção da ARENDATÁRIA em tomar de arrendamento as fracções autónomas referidas no Considerando anterior devidamente equipadas e depois de terem sido realizadas as obras de adaptação das mesmas à sua actividade"*. Também no Considerando E) se pode ler *"A SENHORIA comprometeu-se a realizar as referidas obras de adaptação e a adquirir o mobiliário, nos termos e condições previstos no Contrato-Promessa e, bem assim, a praticar os actos necessários junto das entidades competentes (...) com vista ao licenciamento das referidas obras de adaptação"*.

De acordo com a cláusula 1.^a, o objecto do arrendamento é constituído pelas fracções autónomas e das áreas comuns do imóvel afectas ao seu uso exclusivo, com exclusão da galeria/arcada ao nível da plataforma de embasamento, que constitui espaço privado de uso público, as saídas de emergência, a entrada para o estacionamento Público, o elevador e as caixas de escadas de acesso ao mesmo, bem como o mobiliário constante de lista que se encontra anexa ao contrato. A senhoria compromete-se a não realizar quaisquer alterações ao título da propriedade horizontal que possam alterar aquele uso exclusivo.

Na cláusula 2.^a é referido que a senhoria efectuou as obras de adaptação do imóvel descritas nos projectos de especialidades e de execução de arquitectura de interiores e memória descritiva, declarando a arrendatária que o edifício se encontra apto à actividade indicada na cláusula 3.^a.

De acordo com a cláusula 3.^a, o edifício destina-se exclusivamente a ser utilizado para a actividade da arrendatária, ou qualquer sociedade do seu grupo, para cujo fim está adaptado, de acordo com a cláusula 2.^a.

A cláusula 4.^a estipula o prazo de vigência do contrato e subseqüentes renovações (15 e 5 anos, respectivamente), bem como os termos em que pode ocorrer a rescisão por uma das partes. Importa, para a caracterização que se pretende, abordar os parágrafos 4.5 e 4.6. De acordo com estas, as partes declaram mutuamente ser o período de 15 anos de vigência do contrato um motivo essencial para a vontade de celebrar o contrato e, caso a arrendatária cesse o mesmo antes do seu termo inicial, ou de qualquer das renovações, *"obriga-se a pagar as rendas que seriam devidas até ao termo do contrato ou da renovação em curso"*.

Efectivamente, dificilmente se aceitaria que uma condição como a presente (que denota uma intenção de ressarcimento por lucros cessantes), associada à adequação estrutural e técnica, e à disponibilização de meios mobiliários específicos, confira à proprietária do imóvel uma atitude passiva, limitada à mera disponibilização do gozo do bem.

No mesmo sentido concorre também a cláusula que regula a formação do preço, ou renda, e correspondentes actualizações anuais. Segundo se depreende dos parágrafos 5.5 a 5.7, a actualização anual da renda tem em conta a parte relativa ao preço de adaptação e equipamento do edifício que, obviamente, é considerado no valor da prestação mensal, no sentido de a expurgar dessa actualização. O que significa que, no negócio, não é despicienda esta componente, apesar de, para efeitos de IVA, se pretender que a mesma não tem consequências na qualificação da operação. Ou seja, a

aceitar tal orientação, a contraprestação devida pela adaptação e apetrechamento do imóvel para a actividade e no interesse específico da locatária, ficaria afastada da tributação, embora a sua qualificação jurídico-tributária configure sem dúvida uma operação tributada e não isenta.

Uma nota também acerca das obrigações contratuais relativas à restituição do imóvel. Nos termos da cláusula 9.1 e seguintes, a "arrendatária" obriga-se a entregar à "senhoria", na data do termo do contrato, o edifício livre e devoluto de pessoas e bens, incluindo o mobiliário adquirido pela locadora para a sua actividade. No entanto, a cláusula prevê expressamente que o mobiliário deve ser restituído em bom estado de conservação, devendo a locatária substituir a expensas suas os móveis inutilizados, perdidos ou degradados, salvaguardado o perecimento pelo seu período normal de prudente utilização, devendo a "arrendatária" transportá-lo para local a designar pela locadora. Esta obrigação contratual denuncia, de novo, uma componente que extravasa a mera locação de imóvel, que não pode ser olvidada na qualificação tributária da operação.

Não obstante os elementos do contrato apontarem para a configuração de uma operação tributada e não isenta e uma vez que as requerentes consideram que, quer pela sua natureza, quer pela sua dimensão relativa, o peso destas operações é desprezível para efeitos de IVA, foi solicitado às requerentes que facultassem a esta Direcção de Serviços uma cópia do documento que contém a lista do mobiliário, bem como das obras de adaptação do edifício à actividade da locatária, mencionados na minuta do contrato. Dos documentos apresentados tem relevância determinante a lista do mobiliário, pela sua amplitude. Não se transcreve aqui o seu conteúdo, que se pode consultar no processo, mas não pode deixar de se concluir que se trata do apetrechamento global do edifício, em mobiliário, para os mais diversos fins incluídos na actividade da locatária e sem o qual esta não estaria em condições de exercer a sua actividade. A título meramente exemplificativo, menciona-se mobiliário destinado a escritório, reuniões, arquivo, divisórias, acessórios para equipamento informático, estantes e prateleiras, equipamento para auditório, copas, salas de espera, átrios, tudo em quantidades que variam entre uma unidade e mais de um milhar de unidades, destinados ao apetrechamento dos vários pisos.

A análise destes elementos reforça a convicção de que o negócio subjacente ao contrato não configura uma locação de bens imóveis isenta nos termos do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA.

Nestes termos, conclui-se que o contrato que titula a locação em apreço não se subsume em mero arrendamento do imóvel, revestindo uma natureza mista, composta, de forma indissociável e interdependente, pela locação de um imóvel e de um conjunto de bens móveis corpóreos imprescindíveis ao exercício da actividade da locatária, sem a qual, por vontade expressa das partes, a disponibilização do imóvel não subsistiria, pelo que a operação, no todo, configura uma prestação de serviços sujeita a IVA e dele não isenta.

Finalmente, atendendo à reiterada intenção das requerentes em serem ouvidas em sede de audiência, invocando para tal o disposto no n.º 13 do artigo 68.º da LGT, faz-se notar o seguinte:

O n.º 13 do artigo 68.º da LGT prevê que, *"Antes da prestação da informação vinculativa e quando o entender conveniente, a administração tributária procede à audição do requerente, ficando suspensos os prazos*

previstos nos n.os 2 e 4".

Em face dos elementos disponibilizados pelas requerentes, entende a administração tributária não ser necessário, para prestação da presente informação vinculativa, preceder a audição nos termos da citada norma legal.

Uma vez que o pedido é apresentado pelas duas entidades intervenientes na operação mas, formalmente, apenas no nome da primeira (locadora), deve o teor da presente informação ser dado a conhecer por via administrativa à segunda (locatária).