

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: o n.º 1 do artigo 4.º; alínea c), do n.º 1, do artigo 18.º.
- Assunto: Enquadramento - Contratos de locação de bens imóveis, com prestações de serviços conexas
- Processo: n.º 1986, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-04-28.
- 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.

**1.** A requerente, vem solicitar informação vinculativa, no sentido de ver esclarecido, qual o enquadramento fiscal, em sede de IVA, aplicável aos contratos de locação de bens imóveis, com prestações de serviços conexas, que se propõe celebrar, para tal requer a confirmação do seguinte entendimento:

(i) "A remuneração devida por cada um dos potenciais Clientes a favor da Requerente, ao abrigo do novo contrato, não é subsumível no conceito de locação, devendo, por isso mesmo, considerar-se fora do âmbito de aplicação da isenção prevista no n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA, estando sujeita a IVA e dele não isenta, de harmonia com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA, conjuga com o n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA, sendo tributada à taxa normal deste imposto, nos termos do disposto na alínea c), do n.º 1, do artigo 18.º do Código do IVA."

(ii) "O enquadramento proposto nos termos do parágrafo imediatamente anterior não é prejudicado caso a Requerente não pretenda implementar o modelo contratual de "office Centre" a todas as áreas do Edifício."

(iii) "Considerando os dois cenários supra descritos em (i) e (ii), sempre que uma determinada área alocada à actividade do centro de escritórios ("office centre") permaneça desocupada, essa desocupação não provocará qualquer regularização de imposto, em sede de IVA, mesmo quando, apesar dos esforços desenvolvidos pela Requerente no sentido de encontrar novos Clientes, essa desocupação se prolongue por um período superior a dois anos consecutivos."

## OPERAÇÃO EM CAUSA

**2.** Considerando que:

2.1. "A Requerente tem por objecto social a aquisição, venda ou transmissão a qualquer título de bens imóveis, acções ou quotas em sociedades imobiliárias, incluindo o financiamento e oneração dos mesmos, a construção, arrendamento e exploração de bens imóveis, e a prestação de serviços conexas com a administração da gestão de imóveis".

2.2. "A Requerente é a legítima proprietária do edifício denominado Lote 1x - Edifício ....., sito na ....., (....) (doravante "o Edifício")".

2.3. "No contexto da sua actividade, a Requerente desenvolve igualmente como actividade complementar a gestão de edifícios, bem como a prestação de serviços de apoio e de manutenção de vária ordem prestados directamente, ou através de empresas especializadas por si contratadas"

2.4. " (...) as actuais exigências do mercado, a Requerente alterou radicalmente o seu modelo de negócio passando a oferecer aos actuais e futuros Clientes, em simultâneo com o arrendamento clássico, uma solução denominada por "Office Centre" a qual se caracteriza pela oferta da prestação de um serviço completo, incluindo, para além da disponibilização de espaços, a prestação de serviços relacionados com a gestão das instalações, manutenção de equipamentos, assistência técnica, apoio administrativo (incluindo, entre outras possibilidades, o uso de equipamentos de escritório, serviços de secretariado, serviços de IT em regime de outsourcing relacionados com a manutenção dos equipamentos informáticos, comunicações, alimentação e bebidas), limpeza e segurança física/supervisão"

2.5. "Para este fim, o objecto dos novos contratos de prestação de serviços, prevêem, para além das áreas relevantes, a prestação dos seguintes serviços, a saber:

- Equipamentos de ar condicionado - equipamentos comuns;
- Fornecimento de sistemas de iluminação e as respectivas ligações à rede, incluindo sistemas de iluminação de emergência, a sua reparação e manutenção;
- Equipamentos para garagens - ventiladores;
- Instalações eléctricas comuns (halls/garagens/coberturas/escadas);
- Instalações eléctricas dos espaços próprios;
- Sistema de evacuação de fumo;
- Sistema de combate a incêndios (grupo hidropressor de incêndio)
- Fornecimento de sistemas de tratamento de águas e filtros, incluindo água para os extintores de incêndio, bem como a sua reparação e manutenção;
- Ligações a sistemas de água e de saneamento (incluindo rede de esgotos e drenagem) a sua reparação e manutenção;
- Fornecimento dos equipamentos de segurança (câmaras, sistemas de alarme, etc.), incluindo a sua manutenção e reparação;
- Sistema de gestão técnica;
- Sistema de controlo de acessos;
- Portas automáticas;
- Portões;
- Limpeza de todas as áreas incluindo a substituição de todos os materiais nas instalações sanitárias (papel de casa de banho e toalhas, sabonete, gel, produtos de limpeza, etc.);
- Serviços de recepção e de segurança 24 horas por dia (incluindo central de alarmes);
- Recolha de resíduos sólidos".

2.6. "Em consequência do que se acaba de expor, os Clientes interessados serão solicitados a pagar uma remuneração mensal global destinada a remunerar a Requerente pela oferta conjunta dos serviços acima melhor descritos".

**3.** Para o efeitos propõe-se a celebrar contratos de prestação de serviços, com os potenciais clientes, pela prestação de um conjunto integrado de serviços que incluem, para além da disponibilização de espaços, a prestação de serviços indissociáveis à utilização dos mesmos incluindo a gestão das

instalações, a manutenção de equipamentos, assistência técnica, e a limpeza e segurança física/supervisão, nos quais é cobrada uma remuneração mensal global devida pela prestação dos serviços, acrescida de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) à taxa legal em vigor, cf., minuta do contrato de prestação de serviços.

#### **ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA**

**4.** No âmbito do Código do IVA a locação de bens imóveis é considerada uma prestação de serviços sujeita a IVA, de harmonia com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, conjugada com o n.º 1 do artigo 4.º.

**5.** No entanto, o princípio geral de tributação segundo o qual o imposto é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo de imposto, prevê determinadas derrogações, entre as quais o n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA, que determina que a locação de bens imóveis se encontra isenta, independentemente da natureza jurídica do negócio e do estatuto do locador, em resultado da transposição para o ordenamento jurídico nacional do disposto na alínea l) do n.º 1 do artigo 135.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro, que, pelo facto de se tratar de uma derrogação ao princípio geral, deve ser objecto de uma interpretação estrita.

**6.** A Administração Fiscal tem entendido que o contrato de locação (ou sublocação) de um bem imóvel se enquadra no n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA quando a característica predominante da operação económica consistir na colocação passiva do bem imóvel à disposição do locatário. Tal entendimento segue no mesmo sentido que a jurisprudência comunitária, a qual tem considerado que toda e qualquer prestação que esteja para além deste âmbito não deverá beneficiar da isenção. Assim, se no contrato estiverem contempladas outras prestações de serviços indissociáveis da utilização dos espaços pelos utilizadores, nomeadamente, serviços de limpeza, manutenção, segurança e outros, o mesmo deve ser excluído da isenção prevista no n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA.

**7.** A este propósito refere, o acórdão do TJCE de 18 de Janeiro de 2001 (processo C 150/99, caso Stockholm Lindöpark), "que a cedência de locais e de outras instalações bem como a colocação à disposição de elementos acessórios ou de outros equipamentos para a prática do desporto ou da educação física constituem prestações de serviços na acepção do artigo 6.º da Sexta Directiva. Estas actividades estão assim, em princípio, por força do artigo 2.º, n.º 1, da directiva, sujeitas a IVA".

**8.** Pelo exposto, e atendendo apenas ao elementos da presente minuta do contrato, somos no entender que não estamos perante um contrato de simples locação de um bem imóvel, enquadrado na isenção prevista no n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA, mas sim de um contrato de cedência de espaço que engloba prestações de serviços indissociáveis do mesmo - prestação económica integrada.

**9.** Podemos, assim, concluir que estamos perante uma operação, abrangida pelo conceito de prestação de serviços, de harmonia com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, conjugada com o n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA e sujeita a liquidação de imposto à taxa definida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do referido Código, em vigor na data em que ocorrer a operação, pelo que,

se confirma o entendimento da requerente quanto ao enquadramento, em sede de IVA, da operação descrita na minuta de contrato, enviada em anexo ao presente pedido.

**10.** Quanto à questão "o enquadramento proposto nos termos do parágrafo imediatamente anterior não é prejudicado caso a Requerente não pretenda implementar o modelo contratual de "office Centre" a todas as áreas do Edifício", a locação do bem imóvel, com prestações de serviços conexas, é uma operação sujeita a imposto e dele não isenta (sem possibilidade de isenção), independentemente, do modelo contratual de "office Centre", ser implementado ou não a todas áreas do Edifício.

**11.** Em caso de locação de "partes" do edifício (salas ou andares), sem o modelo contratual de "office Centre", a mesma está sujeita a imposto e dele não isenta, por não preencher as condições do n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA, na medida em que não se limita à mera cedência de um espaço de "paredes nuas", ou seja, completamente livres e devolutos, sem quaisquer bens ou equipamentos, ainda que fixos, que, em resultado desse arrendamento, condicionem ou propiciem uma qualquer actividade.

**12.** A locação de "partes" do edifício (andares ou salas), que integram o edifício em apreço, sem o modelo contratual de "office Centre", vem apetrechada com um mínimo de condições que vão para além do conceito, necessariamente restrito de "paredes nuas", tais como instalações eléctricas dos espaços próprios e comuns (halls/garagens/coberturas/escadas), ligações a sistemas de água e de saneamento (incluindo rede de esgotos e drenagem), elevadores, etc..

**13.** Quanto à questão "considerando os dois cenários supra descritos em (i) e (ii), sempre que uma determinada área alocada à actividade do centro de escritórios ("office centre") permaneça desocupada, essa desocupação não provocará qualquer regularização de imposto, em sede de IVA, mesmo quando, apesar dos esforços desenvolvidos pela Requerente no sentido de encontrar novos Clientes, essa desocupação se prolongue por um período superior a dois anos consecutivos", importa referir que as regularizações das deduções relativas a não utilização de imóveis (prédio ou fracção autónoma) em fins da empresariais por um "período superior a dois anos consecutivos" não é aplicável ao caso em apreço, uma vez que a locação dos mesmos não tem enquadramento na isenção prevista no n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA, e que tenha sido objecto de renúncia no âmbito do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro - Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis.

**14.** As regularizações das deduções de imposto relativas a imóveis (prédio ou fracção autónoma) não utilizados em fins empresariais só se verificam nos condicionalismos previstos no n.º 6 do artigo 24.º e do artigo 26.º, ambos do Código do IVA.

**15.** Consultado o sistema de registo de contribuintes, verifica-se que a requerente não se encontra inscrita na actividade de "Locação de bens Imóveis", pelo que nos termos do n.º 1 do artigo 32.º do Código do IVA, deve apresentar uma declaração de alterações de actividade.