

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 4º
- Assunto: Prestação de serviços - Contrato de Utilização de Armazém em Centro Logístico
- Processo: nº 2412, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-08-29.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por «A...», presta-se a seguinte informação.

1. A Requerente vem solicitar informação vinculativa sobre o seu entendimento de que "o contrato de Utilização de Armazém em Centro Logístico a celebrar entre a requerente e a XX, bem como os contratos (...), nos mesmos termos, com outras entidades que pretendam utilizar um espaço na YYYY, deverão, salvo melhor opinião, considerar-se sujeitos a IVA, nos termos gerais, não lhes sendo aplicável a isenção prevista no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA", tendo em consideração os elementos apresentados na exposição e na minuta do contrato, nomeadamente, que:

1.1. "... a Requerente está a promover a construção e operação da plataforma logística denominada Empreendimento Logístico (doravante "YYYY"), ..."

1.2. "O YYYY será constituído pelas seguintes áreas, (...)

- a) Área Logística Multifuncional, destinada principalmente a actividades logísticas de armazenagem;
- b) Centro Intermodal de Mercadorias, que permitirá o estacionamento de composições ferroviárias, a intermodalidade com o transporte rodoviário e o respectivo manuseio de mercadorias;
- c) Centro de Apoio ao Transporte Rodoviário, onde se disponibilizarão infra-estruturas e serviços destinados ao apoio do transporte rodoviário;
- d) Centro de Serviços Integrados, onde serão disponibilizados outros serviços de apoio ao funcionamento da plataforma;
- e) Zona Comercial, (...); e
- f) Zonas de Utilização Comum, compostas por todas as áreas que não estejam integradas em fracções/lotas, destinadas à utilização comum por parte dos utilizadores da plataforma."

1.3. "O YYYY funcionará como um todo unitário, cujo uso, fruição e conservação estarão regulados por um Regulamento de Utilização, cabendo à Requerente assegurar a respectiva gestão (...)"

1.4. "A Requerente pretende explorar o YYYY mediante a celebração de Contratos de Utilização de Armazém em Centro Logístico, que incluirão a disponibilização de espaços a utilizar como centros de distribuição (naves logísticas) e a prestações de diversos serviços associados, numa oferta

integrada de serviços."

1.5. "Ao abrigo do mesmo contrato, para além da disponibilização da Nave Logística, a Requerente prestará ainda os seguintes serviços (...): (que se encontram expressos na Cláusula Primeira, da minuta do contrato) a) Serviços de gestão e manutenção de espaços comuns (arruamentos e passeios de utilização comum), espaços verdes comuns, rede sinalética e rede CCTV (destinada à vigilância perimetral e zonal do YYYY); b) Serviços de gestão e manutenção da rede de iluminação dos espaços comuns/vias exteriores, das redes eléctricas (...), das infra-estruturas de saneamento, abastecimento de água e drenagem de águas pluviais, de rede de combate a incêndios e da rede de gás instaladas nas áreas comuns e que servem as naves logísticas; c) Disponibilização do cartão LOGZ e das vantagens associadas ao mesmo (...); d) Serviços de portaria, incluindo o controlo e a gestão de entradas e saídas do YYYY, (...); e) Serviços de vigilância de zonas comuns e perímetro do YYYMédia e será submetida ao regime de propriedade horizontal, sendo as diversas fracções que a compõem vendidas ou arrendadas aos operadores económicos que ali venham a operar." f) Vantagens na disponibilização de espaços de publicidade no interior da YYYY."

1.6. "A remuneração devida à Requerente (...) nos termos do Contrato de Utilização de Armazém em Centro Logístico a celebrar reportar-se-á à totalidade dos serviços prestados ao abrigo de tal contrato (disponibilização de espaço e serviços associados)", que se encontra estabelecida na Cláusula Sexta, da minuta do contrato, com a seguinte redacção "as partes acordam que o valor da remuneração devida (...) pela cedência do Centro de Distribuição e serviços de apoio prestados ao abrigo do presente Contrato será de (...), valor que corresponde a € .../m2 (...), acrescido de IVA em vigor, multiplicado pela Área Bruta de Construção, (...)".

2. No âmbito do Código do IVA (em resultado da transposição para o ordenamento jurídico interno das Directivas da Comunidade Europeia), 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.

3. 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 CIVA, que determina que a locação de bens imóveis se encontra isenta, independentemente da natureza jurídica do negócio e do estatuto do locador.

4. Tal isenção resulta 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 a um princípio geral, deve ser objecto de uma interpretação estrita.

5. Nesse sentido a Administração Fiscal tem vindo a considerar que, o contrato de locação do imóvel, se enquadra no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA quando a característica predominante da operação económica consistir na colocação passiva do imóvel à disposição do locatário, reportando-se desta forma ao contrato tradicional de locação de imóveis, em conformidade com a

noção de locação expressa no Código Civil, nomeadamente, através do artigo 1022.º, em que - "Locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição", designando-se por "arrendamento quando versa sobre coisa imóvel" (artigo 1023.º), constituindo obrigação do locador, "entregar ao locatário a coisa locada" e "assegurar-lhe o gozo desta para os fins a que a coisa se destina" (artigo 1031.º).

6. 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.

7. Assim, se no contrato estiverem contempladas outras prestações de serviços e/ou condições que limitem a livre utilização do imóvel objecto do contrato, o mesmo deve ser excluído da isenção prevista no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA.

8. A Administração Fiscal tem utilizado um critério preciso que permite distinguir as situações de locação do imóvel pura e simples - mero arrendamento - das outras situações em que esse arrendamento, nas condições em que é realizado, proporciona ao locatário um determinado valor acrescentado.

9. Em resultado deste critério, só se encontra isenta de IVA a locação de bens imóveis para fins habitacionais ou para fins não habitacionais (comerciais, industriais ou agrícolas) quando for efectuada "paredes nuas".

10. Este conceito permite, desde logo, limitar a isenção de locação de imóveis às situações em que a cedência do gozo do imóvel não é acompanhada de quaisquer bens de equipamento instalados no imóvel, do fornecimento de mobiliário e/ou de outros utensílios e de prestações de serviços.

11. No entanto, o conceito de "paredes nuas" não se limita aí. Mais do que isso, deve ser interpretado à luz da ideia de diferenciação entre o conceito civilístico de locação de bens imóveis - nos termos do artigo 1022.º do Código Civil, o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição - e o conceito de cedência temporária de estabelecimento ou cessão de exploração de estabelecimento - nos termos do artigo 1109.º do Código Civil, que consiste na transferência temporária e onerosa do gozo do prédio ou de parte dele, em conjunto com a exploração de um estabelecimento comercial ou industrial nele instalado.

12. Ou seja, o conceito de "paredes nuas", não se limita ao facto de a locação ser acompanhada ou não de determinados bens de equipamento, mobiliário ou utensílios, está intrinsecamente relacionado com a aptidão produtiva do imóvel, ou melhor a preparação para o exercício de uma actividade económica.

13. Em resultado deste entendimento, encontram-se expressamente afastadas da isenção as operações previstas nas alíneas a) a e) do n.º 29 do artigo 9.º, correspondendo estas excepções a operações económicas que englobam não só situações de locação de imóveis propriamente ditas, mas também outro tipo de características provenientes de outros contratos, que por esse facto, perdem a qualidade de mera colocação à disposição de fruição do imóvel ou parte do imóvel.

14. São assim de excluir da isenção todas as situações que, apesar de partilharem alguns dos elementos preponderantes do contrato de locação, integrem outras prestações de serviços conexas à fruição do imóvel ou condicionantes à sua utilização que vão para além do conceito civilístico de locação de bens imóveis, nos termos do artigo 1022.º do Código Civil.

15. Na situação exposta, a "Requerente pretende explorar o YYYY mediante a celebração de Contratos de Utilização de Armazém em Centro Logístico, que incluirão a disponibilização de espaços a utilizar como centros de distribuição (naves logísticas) e a prestações de diversos serviços associados, numa oferta integrada de serviços", através do qual, a relação que estabelece com os utilizadores do YYYY, vai para além da posição passiva do locador no contrato de arrendamento, consubstanciada na mera disponibilização dos espaços, oferecendo, para além do espaço, outros serviços, a efectuar pela requerente, nomeadamente, de portaria, segurança e manutenção das estruturas (descritos no ponto 1.5 da presente informação), bem como, a gestão integrada do YYYY que "funcionará como um todo unitário, cujo uso, fruição e conservação estarão regulados por um Regulamento de Utilização".

16. Importa ainda destacar que a remuneração definida "nos termos do Contrato de Utilização de Armazém em Centro Logístico a celebrar reportar-se-á à totalidade dos serviços prestados ao abrigo de tal contrato (disponibilização de espaço e serviços associados)", confirmando, desta forma, que a utilização do espaço se encontra indissociável das restantes prestações de serviços.

17. Pelo exposto, 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 CIVA, mas sim de um contrato que engloba prestações de serviços indissociáveis da sua utilização, pelo que se conclui estarmos perante uma cedência de um determinado espaço preparado para o exercício de uma actividade económica.

18. Podemos assim concluir que estamos perante uma operação, abrangida pelo conceito de prestação de serviços, definido no 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, confirmando-se o entendimento, da Requerente quanto ao enquadramento da operação em sede de IVA.