

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: al. c) do n.º 1 do art. 18.º
- Assunto: Serviços prestados conexos com a fruição do imóvel - Contrato de cedência de espaço - Contrato inominado ou atípico
- Processo: n.º 2783, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-12-20.
- 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.

### FACTOS APRESENTADOS

1 - De conformidade com o registo de contribuintes a Requerente, sujeito passivo enquadrado no regime normal, pelas actividades de Compra e Venda de Bens Imobiliários e Arrendamento de Bens Imobiliários, CAE's - 68100 e 68200, vem expor e requerer o seguinte:

#### Descrição da situação

1.1 - Entre o locador e a Requerente (locatária) foi celebrado em 27 de Novembro de 2007 um contrato de locação financeira imobiliária relativo a um imóvel a construir. Este contrato de locação atribui ao locatário todos os direitos de gestão da propriedade em causa;

1.2 - Este imóvel designado como "Pólo de Negócios B", foi concebido desde a sua génese, como um projecto integrado em que os futuros locatários beneficiariam não só do espaço locado, mas ainda de um conjunto de infra-estruturas, com o objectivo de que o edifício em construção fosse percebido como um todo integrado e não como um conjunto de fracções autónomas, economicamente independentes;

1.3 - A partir de Setembro de 2009, foram celebrados diversos contratos, designadamente, entre a Requerente e a empresa "MMM, Lda", denominado por "*Contrato de cedência de espaço com a opção de compra*", que anexou, sendo sobre este contrato que subsistem dúvidas relativamente ao seu enquadramento em sede de IVA;

1.4 - Na verdade entendeu estar afastada deste contrato a "natureza passiva" associada ao conceito de "locação" vertido na Directiva IVA, uma vez que subjacente à "*cedência do espaço*" em causa, encontram-se um conjunto de circunstâncias, que se traduzem objectivamente em serviços prestados pela Requerente, que se traduzem numa intervenção activa na exploração do mesmo, acrescentando-lhe valor;

1.5 - O empreendimento comercial é constituído por lojas afectas a comércio e serviços, assim como afectas a estacionamento e integra todo um conjunto de infra-estruturas de apoio às lojas, incluindo serviços de limpeza, manutenção, segurança, promoção, espaços de diversão, decoração, iluminação, publicidade, climatização e disponibilização de

parque de estacionamento.

1.6 - A gestão integrada deste espaço, visa a criação de sinergias susceptíveis de incrementar o valor relativo de cada uma das lojas nele integradas. Subjacente à sua idealização e concepção, estão necessariamente custos que serão reflectidos no preço praticado nas rendas a debitar aos lojistas, conforme estudos de concepção e viabilidade económica, de projectos e de distribuição de "tenant mix";

1.7 - As relações entre locatários e locador encontram-se reguladas em Regulamento, e vai muito para além do regulamento de condomínio. Os lojistas suportam as despesas comuns, autonomamente debitadas, possuindo como critério de repartição: a área, sendo que aquele custo é indissociável das restantes prestações;

1.8 - A abertura de uma loja encontra-se sujeita a uma prévia aprovação pela Requerente, dos projectos de arquitectura e instalações especiais que sejam colocadas. A denominação "Pólo de Negócios B" e respectivo logótipo são de menção obrigatória nos documentos e propaganda dos seus estabelecimentos;

1.9 - A Requerente tem uma intervenção activa na gestão deste Pólo, acrescentando-lhe valor o que, naturalmente, se manifesta na formação do preço da renda praticada, substancialmente superior, em comparação com a que se praticaria caso estivesse em causa uma mera locação de um imóvel;

#### **Enquadramento em sede de IVA**

1.10 - A operação descrita poderá, eventualmente, ter um dos seguintes enquadramentos em sede de IVA:

- isenta de imposto nos termos do n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA;
- sujeita a imposto por se tratar de uma Prestação de Serviços nos termos do artigo 4.º do mesmo diploma;

1.11 - O *ratio legis* da isenção a que alude o n.º 29 do artigo 9.º, assenta na natureza passiva associada a este tipo de operações, ligada ao simples decurso do tempo e que não gera um valor acrescentado significativo, distinguindo-se, desde logo, daquelas excepções elencadas no mesmo número (alojamento tipo hoteleiro) que se configuram como actividades que têm a natureza de negócios industriais e comerciais, que não se limitam à simples exploração passiva de um bem;

1.12 - A característica comum das operações que são excepcionais na definição do alcance da isenção das locações imobiliárias elencadas no n.º 29 do art.º 9.º, possuem como aspecto transversal o facto de implicarem uma exploração mais activa dos bens imóveis;

1.13 - Neste contexto, refere o Parecer n.º xx/2005 do Centro de Estudos Fiscais relativo ao enquadramento dos "contratos de utilização de loja em centro comercial", por os contratos sob apreciação apresentarem características comuns.

Com base neste Parecer argumenta que a denominação de "*centro comercial*" não é relevante, por si só, para enquadrar as operações em causa nos termos daquele parecer. Subsiste sim a necessidade de comprovar a existência de uma "*concepção global unitária*" de comércio,

*em que o todo, no caso concreto o centro de negócios, é claramente superior à soma das partes, no caso as lojas, [...] um centro comercial como realidade empresarial integrada é um estabelecimento comercial e não uma soma de estabelecimentos comerciais (correspondentes às lojas), cujos elementos essenciais, que estão presentes num centro comercial, se discriminam, à luz do parecer em causa, na forma que se segue:*

- *As lojas cedidas aos "utilizadores" pela entidade que gere o centro;*
- *Os utilizadores têm acesso aos espaços comuns e aos serviços prestados pela entidade gestora;*
- *A entidade gestora obriga-se a prestar serviços de interesse comum ao centro (segurança, limpeza, publicidade, condições de funcionamento, acesso a áreas de uso comum);*
- *Compete à entidade gestora a fiscalização do funcionamento das lojas e do valor das vendas;*
- *A entidade gestora recebe uma remuneração das receitas obtidas pelos logistas;*
- *São estabelecidas restrições ao cessionário;*
- *Utilização conjunta da denominação do centro com a denominação da loja;*

1.14 - O parecer em causa afasta os referidos contratos do conceito de transferência onerosa de estabelecimento comercial, afastando igualmente a configuração daqueles contratos (entre gestor e logistas) como contrato de arrendamento comercial dado a função económico-social desempenhada pelo centro comercial;

1.15 - Em função destes factos qualifica aqueles contratos de "atípico e inominado", isto porque a entidade gestora desenvolve uma actividade empresarial que passa pela gestão integrada e eficaz de todo o centro comercial, num conjunto de serviços prestados e, por isso, sujeito a imposto nos termos gerais;

#### **Enquadramento jurisprudencial (TJUE)**

1.16 - Com base nos acórdãos de 2009.06.11, RLRE Tellmer Property, processo C-572/07; de 2001.04.10, Goed Wonen, processo C-326/99 e Cimber Air, processo C-382/02, concluiu que: **i)** sendo a "locação de bens imóveis" referido na Directiva, um conceito autónomo de direito comunitário inserido no domínio das isenções não definido pela Directiva deverá ser objecto de uma interpretação restrita; e, **ii)** segundo a jurisprudência comunitária, a locação de bens imóveis, na acepção da Directiva, consiste, substancialmente, no facto de um locador conferir 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 pessoa do benefício desse direito;

1.17 - Por tudo o que acima ficou descrito o contrato em apreço é atípico em que o preço praticado é substancialmente superior àquele que seria caso se tratasse duma mera disponibilização do espaço (contrato de arrendamento).

**2** - Face ao que antecede, a Requerente solicita confirmação do entendimento descrito sobre o enquadramento dos contratos de utilização de loja qualificados como contratos de cedência de espaço, em que intervém como locadora, sendo, em síntese, o seguinte:

- O contrato em análise configura uma prestação de serviços sujeita a imposto nos termos do artigo 4.º do Código do IVA, não lhe aproveitando a isenção a que alude o n.º 29.º do artigo 9.º do mesmo Código, pelo que ao montante das rendas contratualizadas, deverá ser acrescido imposto à taxa normal.

### **ANÁLISE SUMÁRIA DO CONTRATO DE CEDÊNCIA DE ESPAÇO COM OPÇÃO DE COMPRA**

**3** - O documento remetido corresponde ao contrato celebrado entre a Requerente (locatária) e a empresa MMM,Lda/lojista, designadas por primeira e segunda contraentes, respectivamente;

**4** - Na parte introdutória do presente contrato são estabelecidos os considerandos, que fazem parte integrante do mesmo, a saber: **i)** a Requerente (locatária) é titular de um Contrato de Locação Financeira Imobiliária com a Locadora, SA, que lhe atribui todos os direitos de propriedade do Pólo de Negócios B como se de um verdadeiro titular do direito de propriedade se trate (considerandos A e B); **ii)** o Pólo de Negócios B constitui um empreendimento comercial composto por Lojas e espaços destinados a actividades comerciais de retalho, lazer e prestação de serviços distribuídos de acordo com uma cuidada planificação técnica e espaços comuns de circulação e lazer, com todas as infra-estruturas de apoio, nomeadamente, serviços de limpeza, manutenção, segurança, promoção, criação de espaços de diversão e lazer, decoração, iluminação, climatização e parque de estacionamento, com o objectivo de assegurar a exploração integrada de diversas actividades comerciais e de prestação de serviços em lojas e espaços, de harmonia com uma gestão centralizada (considerando C); **iii)** a Requerente (locatária) tem o dever e o direito de gerir e explorar, sob a forma de comércio integrado o "Pólo de Negócios B", incluindo as áreas de utilização comum do mesmo, ainda que sejam áreas de circulação. A gestão inclui, de um modo geral, a organização, administração, promoção, direcção e fiscalização do funcionamento e utilização deste empreendimento (considerando D); **iv)** os direitos e obrigações dos Lojistas, enquanto utilizadores a qualquer título, das lojas ou de quaisquer outros espaços que constituem o empreendimento comercial estão prescritos no Regulamento Interno de Condomínio, documento que anexou (considerando E); **v)** a Requerente (locatária) elaborou e suportou apurados estudos técnicos que envolveram pesquisas de mercado, estudos de viabilidade económica, de projectos e de distribuição de "tenant mix" com vista à concepção, implantação e implementação do referido Pólo de Negócios (considerando G); **vi)** os referidos estudos e planeamento possibilitaram a criação de uma estrutura, que é um factor decisivo na valorização do empreendimento comercial e de toda e cada uma das lojas nele integradas no âmbito do respectivo mercado (considerandos I e J); **vii)** o Pólo de Negócios deve funcionar como um todo harmónico, subordinado a normas técnicas de manutenção e melhoramento da sua qualidade e operacionalidade, e sujeito a um acompanhamento constante pela Requerente (locatária), para o que é

indispensável a prestação de serviços cometidos à Requerente (locatária) e descritos no presente contrato e regulamento, sendo estas prestações indissociáveis da utilização a qualquer das lojas e espaços pelos respectivos Lojistas (considerando k);

**5** - De acordo com a cláusula primeira a Requerente (locatária) cede à segunda contraente, que aceita, a utilização de um espaço, que para além, de identificado por edifício e área correspondente.

**6** - O prazo de vigência do contrato, definido na cláusula quarta, é de cinco anos, contados a partir da assinatura do contrato ou da data de abertura do espaço ao público, se esta ocorrer em momento anterior e renovável automaticamente por sucessivos períodos certos de um ano, no máximo de seis anos;

**7** - Em contrapartida da cedência da Loja, nos termos do n.º 1 da cláusula quinta, a segunda contraente pagará à Requerente (locatária) uma contrapartida financeira mensal acrescida de IVA, determinada em função da área de ocupação da loja. As demais condições inerentes à actualização e formalidades associadas ao pagamento desta prestação mensal estão expressas no mesmo ponto contratual;

**8** - No âmbito da prestação de serviços e de conformidade com o n.º 1 da cláusula sexta, a segunda contraente obriga-se a participar, na sua quota parte, nas despesas e encargos incorridos pela Requerente (locatária) com a administração e manutenção do mesmo, e que são indispensáveis ao seu funcionamento, nomeadamente os relacionados com seguros, conservação, limpeza, segurança, fiscalização, marketing e modernização do empreendimento comercial, bem como quaisquer outros que sejam considerados necessários para os referidos fins;

**9** - Pelo conjunto destes serviços a Requerente (locatária) será remunerada mensalmente pelos montantes apurados e condições estabelecidas entre as partes, segundo o n.º 2 da mesma cláusula sexta;

**10** - O presente contrato, de conformidade com o n.º1 da cláusula décima-terceira, é celebrado "*intuitus personae*", nomeadamente, tendo em conta o perfil, qualidades e garantias oferecidas pela segunda contraente, e tendo, também, como pressuposto ou base negocial a identidade dos seus gerentes/accionistas, acrescendo no seu n.º 2, que a segunda contraente não pode, salvo consentimento prévio e escrito da Requerente (locatária): **1)** ceder a sua posição no presente contrato; **2)** permitir a outrem o uso, total ou parcial da loja, a qualquer título e para finalidade; e, **3)** trespassar ou ceder, total ou parcialmente, temporária ou definitivamente, o estabelecimento instalado na loja, nos termos deste contrato, ou a sua exploração.

#### **ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA**

**13** - As questões submetidas pela Requerente visam a qualificação jurídico-tributária das operações associadas à gestão integrada e promoção do Pólo de Negócios B, constituído por lojas afectas a comércio e serviços e fracções destinadas a estacionamento, consubstanciadas no contrato de utilização de loja, que, no caso sob análise, se qualifica como contrato de cedência de espaço com opção de compra.

**14** - Relativamente às questões colocadas e no que se refere ao seu tratamento tributário a Requerente invoca o Parecer n.º 51/2005, de 09.06.2005, emitido pelo Centro de Estudos Fiscais (CEF), elaborado na sequência do Despacho do Director-Geral, de 04.04.2005, exarado na informação n.º 1666, de 2 de Março de 2005, da Direcção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

**15** - Constituiu matéria de estudo dois tipos de contratos, a saber: comercialização e gestão global do centro comercial e utilização de loja em centro comercial.

Para sintetizar a análise desenvolvida no referido parecer e explicitar o regime aplicável aos contratos objecto de apreciação, transcreve-se o parecer de 15 de Junho, da Directora do Centro de Estudos Fiscais.

*A análise da natureza jurídica do " contrato de comercialização e gestão global do centro comercial" celebrado entre a proprietária e a gestora/administradora de condomínios, tendo em atenção o conteúdo das cláusulas contratuais e com o apoio da doutrina e jurisprudência produzidas essencialmente sobre os "contratos de utilização de lojas" em centros comerciais levou à conclusão que deveria igualmente ser qualificado como um contrato atípico e inominado.*

*Com base nessa conclusão o regime do IVA aplicável às operações efectuadas ao abrigo do contrato sob análise não é o da isenção estabelecida para as operações de locação de imóveis (n.º 29 do artigo 9.º do CIVA).*

Este parecer mereceu despacho concordante, em 2005.06.22, do Director-Geral dos Impostos.

**16** - Nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do mesmo código "são consideradas prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importação de bens".

**17** - O conceito de prestação de serviços definido neste preceito legal é de âmbito alargado e residual, abrangendo todas as operações decorrentes da actividade económica não excluídas por definição.

**18** - A locação de bens imóveis configura, em sede de IVA, uma operação sujeita a imposto, conforme previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, mas dele isenta, nos termos do n.º 29 do Artigo 9.º ambos do CIVA.

**19** - O âmbito da expressão "locação de bens imóveis" contida neste preceito não foi definida na Sexta Directiva nem na Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006<sup>1</sup>, tal como referido pela Requerente.

Porém, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, entendeu que a operação de locação de bens imóveis para poder beneficiar da isenção prevista, deve o contrato reunir as características essenciais da locação, que incluem o direito de ocupar uma propriedade determinada como se se tratasse de um bem próprio e de excluir da mesma ou aí admitir outrem, bem como a tomada em consideração da duração dessa ocupação no consentimento das partes, em especial, enquanto critério de fixação do preço

---

<sup>1</sup> Directiva que reformulou a Directiva 77/388/CE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, (Sexta Directiva) relativa à harmonização dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme

estas características devem, além disso, ser predominantes no contrato, o que significa excluir da isenção os contratos que, se bem que partilhem de alguns elementos do contrato de locação, se caracterizam essencialmente por uma prestação de serviços conexas à fruição do imóvel. Daí a necessidade de distinguir se a operação deve ser considerada como ocupação de um bem imóvel ou como um serviço prestado, em relação ao qual o bem imóvel constitui uma condição incidental, embora essencial, conforme acórdão, de 18 de Janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark, processo C -150/99.

**20** - No caso em apreço, o contrato sob apreciação disponibiliza todas as infra-estruturas de apoio, nomeadamente, serviços de limpeza; manutenção, segurança, promoção, criação de espaços de diversão e lazer, decoração, iluminação, climatização e parque de estacionamento, entre outros, confinando-se, na sua essência, a serviços prestados de natureza diversa associados à ocupação de um bem imóvel indispensáveis ao desenvolvimento dos negócios instalados no empreendimento Pólo de Negócios B.

**21** - A disponibilização de um espaço, a título oneroso, pela Requerente (locatária) em condições da segunda contraente poder desenvolver a sua actividade, entendendo-se que a referida disponibilização corresponde ao conceito "paredes nuas", consubstancia uma cedência temporária do espaço, mediante remuneração sem, no entanto, se qualificar como contrato de arrendamento, por as condições do presente contrato serem as convencionadas entre as partes, o que equivale a dizer que o mesmo não é regulado pela disciplina legislativa dos contratos.

**22** - Também, não consubstancia um contrato de cessão de exploração, por não estar em causa a transmissão onerosa da exploração do estabelecimento comercial nele instalado, caso em que, nos termos da alínea c) do n.º 29 do artigo 9.º, é excluído da isenção, nem contrato misto, por o mesmo não resultar da reunião de dois ou mais negócios total ou parcialmente regulados na lei <sup>2</sup>.

**23** - Portanto, atento o conjunto de direitos e obrigações emergentes para as partes e as prestações de serviços inerentes, estas são, de facto, o aspecto essencial dos serviços que a Requerente (locatária) presta ou irá prestar, referente ao imóvel Pólo de Negócios B, assumindo a "disponibilização" do espaço um aspecto acessório, no presente contrato.

**24** - A qualificação jurídica dos contratos depende do contexto objectivo e integrado das funcionalidades, ou seja, depende do seu conteúdo expresso e, neste sentido, o contrato sob análise, demonstrado que não configura uma operação de locação, nem contrato misto, qualifica-se, de acordo com o entendimento sancionado no Parecer n.º 51/2005 do CEF, de **contrato inominado ou atípico**.

**25** - Decorre do exposto que, estamos em presença de serviços prestados conexos com a fruição do imóvel, consubstanciando a remuneração global a contrapartida duma prestação de serviços, de acordo com o conceito consignado no n.º1 do artigo 4.º do CIVA.

**26** - Assim sendo, tais operações encontram-se fora do campo da isenção do n.º 29.º do artigo 9.º e, nesta conformidade, sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, sendo tributadas à

---

<sup>2</sup> Antunes Varela, Das Obrigações em Geral, Volume I, 10.ª edição, pág. 621

taxa normal de IVA, de harmonia com o previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º, todos do CIVA. Aliás, procedimento expresso no ponto 1 da cláusula quinta e ponto 2 da cláusula sexta do contrato remetido, nos quais se refere *"em contrapartida da cedência da loja nos termos aqui acordados, a segunda contraente pagará à Primeira, uma contrapartida financeira mensal de [...] mais IVA e "a quota parte das despesas e encargos mensais, a pagar pela segunda contraente, para funcionamento e utilização do Pólo de Negócios B será de [...] mais IVA"*, respectivamente.

## CONCLUSÕES

**27** - Face ao exposto, e nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, prestam-se os seguintes esclarecimentos:

- a) O contrato de cedência de espaço com opção de compra, sob apreciação, subsume-se no conceito de **contrato inominado ou atípico**;
- b) As receitas provenientes dos serviços constantes do contrato remetido consubstanciam a contrapartida de uma prestação de serviços e não a contrapartida pela locação de um bem imóvel e, por conseguinte, são operações fora do campo da isenção do n.º 29.º do artigo 9.º do CIVA;
- c) Tais serviços e operações estão sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, sendo tributadas à taxa normal, de harmonia com o estabelecido na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º, ambos do CIVA.