

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º
- Assunto: Operações imobiliárias - Aplicação do modelo contratual de "Office Centre"
- Processo: nº 3778, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-07-16.
- 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 a confirmação do seguinte entendimento:

" (i) A remuneração devida por cada um dos potenciais Clientes a favor da Requerente, ao abrigo do novo contrato cuja minuta se anexa ao presente Pedido, 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, conjugada 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" em todas as áreas do Edifício.

(iii) Considerando os cenários descritos em (i) e (ii) supra, 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."

2. Da descrição dos factos, apresentada na exposição pela Requerente, destaca-se o seguinte:

"1. A Requerente tem por objecto social a construção de imóveis para venda ou exploração, a compra e venda de imóveis e a revenda dos adquiridos para esse fim, a administração de imóveis próprios ou alheios, incluindo o arrendamento dos mesmos; a prestação de serviços de natureza contabilística ou económica; a prestação de todos e quaisquer serviços directa ou indirectamente relacionados com as actividades mencionadas.

2. A actividade principal exercida pela Requerente consiste no arrendamento de bens imobiliários, (...).

3. A Requerente é a legítima proprietária do "Edifício ...", (...).

4. 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.

5. Considerando 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 (...), limpeza e segurança física/supervisão.

6. Para este fim, e de acordo com o modelo de exploração a desenvolver, a Requerente tem prevista uma oferta variada de serviços, adaptável ao perfil de cada Cliente, sendo sua intenção albergar, em determinados pisos Clientes de pequena e muito pequena dimensão, geralmente sem estarem dotadas de quaisquer recursos humanos e materiais de apoio e que por isso mesmo necessitam de uma maior intensidade de serviços de secretariado e apoio geral; reservando os pisos remanescentes para Clientes de maior dimensão, com outras necessidades de espaço e de apoio mais sofisticado.

7. Assim, e conforme resulta da minuta em anexo, prevê-se, para além da disponibilização das áreas relevantes, a prestação de um variado leque de serviços, (...)

8. 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 (...)"

3. Da minuta do contrato de prestação de serviços apresentada para a qualificação jurídico-tributária dos factos apresentados na exposição merecem particular destaque os seguintes considerandos, cláusulas e respetivos anexos:

3.1. Nos considerandos, o mencionado em (B):

"No âmbito da actividade por si desenvolvida e no âmbito do presente contrato, a PRIMEIRA CONTRATANTE propõe-se oferecer um serviço integrado que inclui, para além do uso das áreas que compõem o Edifício, a prestação de um conjunto de serviços com vista a assegurar as necessidades funcionais da SEGUNDA CONTRATANTE, (...)"

3.2. Na cláusula 1, o mencionado, nos pontos:

"1.1. Pelo presente Contrato, a SEGUNDA CONTRATANTE contrata com a PRIMEIRA CONTRATANTE a prestação de um conjunto integrado de serviços que incluem, para além da disponibilização de espaços, a prestação de serviços indissociáveis a utilização dos mesmos incluindo a gestão das instalações, a manutenção de equipamentos, a assistência técnica, e a limpeza e segurança física/supervisão, conforme melhor descrito no Anexo 1"

"1.2. Nos termos e para os efeitos do ponto anterior, os espaços a disponibilizar pela PRIMEIRA CONTRATANTE no Edifício em condições que permitem a SEGUNDA CONTRATANTE desenvolver a sua actividade económica - de ora em diante designado por Espaços - são os seguintes uma área de (...) m2 (...) de escritório, sita no piso (...), incluindo ainda (...) lugares de estacionamento, identificados com os números (...) a (...),

localizados no piso (...), e bem como uma arrecadação com (...) m2 (...) localizada no piso (...), os quais se encontram devidamente assinalados a cor na planta (...)"

3.3. Na cláusula 2, o mencionado, no ponto "2.2. Os Espaços são disponibilizados à SEGUNDA CONTRATANTE em "open space", sem móveis e/ou decoração e com as especificações técnicas (...)"

3.4. Na cláusula 4, o mencionado, nos pontos:

"4.1. A remuneração mensal global devida pela prestação dos serviços é de Euros [●] (● Euros), acrescida de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) a taxa legal em vigor (...)"

"4.4. O cálculo do valor da remuneração mensal global a que se refere a Clausula 4.1. supra inclui o montante dos custos com os consumos de electricidade e de energia térmica dos Espaços estimados em de Euros [●] (● Euros), por mês - por referência aos consumos de electricidade - e Euros [●] (● Euros), por mês - por referência aos consumos de energia térmica".

3.5. No Anexo à minuta do contrato, onde consta a "DESCRIÇÃO DE SERVIÇOS A PRESTAR PELA PRIMEIRA CONTRATANTE", reveste de particular importância, os serviços diretamente relacionados com os "Espaços" descritos no ponto 1 (em conformidade com o ponto 1.2. da Cláusula 1 do contrato) e no ponto 6 a atualização de preços, assim:

"1. Definição dos serviços a prestar e das actividades a desenvolver

A PRIMEIRA CONTRATANTE prestará os seguintes serviços e desenvolverá as seguintes actividades no âmbito do Contrato de Prestação de Serviços do qual este Documento é Anexo:

- *Limpeza*
- *Manutenção dos equipamentos listados em 1.1;*
- *Fornecimento de energia térmica - climatização;*
- *Fornecimento de energia eléctrica; fornecimento de água; Extracção de resíduos por conduta.*

(...)

6. Actualização de preços

O valor global da prestação de serviços deve ser considerado fixo até final do ano em curso, se as condições de funcionamento, bem como a lista de equipamentos e/ou os espaços e condições para a prestação de diversos serviços não se alterarem.

(...)

O valor da prestação mensal será objecto de revisão sempre que as condições de funcionamento, bem como a lista de equipamentos e os espaços e as condições para a prestação dos serviços contratados sejam alterados, e bem assim sempre que se registre alguma alteração dos preços dos fornecimentos, sempre que não existam alternativas razoáveis aos mesmos, e quando a SEGUNDA CONTRAENTE solicite a prestação de serviços adicionais ou alterações aos serviços prestados."

4. Na consulta à matriz predial constatou-se que o prédio identificado, na exposição, correspondia ao "Terreno para construção", tendo sido atribuído um artigo provisório, ao "Edifício", em resultado do pedido de inscrição do prédio novo, em propriedade horizontal, através da Mod. 1, entregue em 2010/11/08.

5. No âmbito do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), 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.

6. No entanto, o princípio geral de tributação, segundo o qual o imposto é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo de imposto, prevê determinadas derrogações, entre as quais, a prevista no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA, que resultou da transposição para o ordenamento jurídico nacional do disposto na alínea l) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, que, pelo facto de se tratar de uma derrogação a um princípio geral, deve ser objeto de uma interpretação estrita.

7. A Administração Fiscal tem entendido que, o contrato de locação do imóvel se enquadra no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA, independentemente, da natureza jurídica do negócio e do estatuto do locador, quando a característica predominante da operação económica consiste na colocação passiva do imóvel à disposição do locatário, em conformidade com o conceito de locação definido nos artigos 1022.º e 1023.º do Código Civil.

8. Tal entendimento, segue no mesmo sentido que a Jurisprudência Comunitária, a qual tem considerado que toda e qualquer prestação de serviços 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, a operação deve ser excluída da isenção prevista no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA.

9. Atendendo aos elementos da presente minuta do contrato, verifica-se que, para além da colocação à disposição de um "Espaço" de um imóvel (ou fração autónoma), são prestados outros serviços conexos com a sua utilização, quer nas áreas comuns do "Edifício", quer nos "Espaços" contratualizados, que integram o *"valor da remuneração mensal global"* atribuído a cada um dos "Espaços", com particular destaque para a inclusão, no cálculo da remuneração, dos serviços de limpeza e do fornecimento de água, bem como *"o montante dos custos com os consumos de electricidade e de energia térmica dos Espaços estimados"*, relacionados diretamente com o uso de cada um dos "Espaços".

10. Deste modo, os contratos a celebrar entre a Requerente e os utilizadores dos "Espaços", apesar de partilharem alguns dos elementos do contrato de locação, caracterizam-se, principalmente, por uma prestação de serviços conexa com a fruição do imóvel.

11. Pelo exposto, atendendo apenas ao elementos da presente minuta do contrato, entendemos 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 de cedência de espaço que engloba prestações de serviços indissociáveis do mesmo.

12. Quanto à questão colocada, sobre se o *"enquadramento proposto nos termos do parágrafo imediatamente anterior não é prejudicado caso a Requerente não pretenda implementar o modelo contratual de "Office Centre" em todas as áreas do Edifício"*, informa-se que:

- Tratando-se de um imóvel constituído em propriedade horizontal, a Requerente pode não "implementar o modelo contratual de "Office Centre" em todas as áreas do Edifício", tendo em consideração que cada fração autónoma constitui uma unidade independente e, deste modo, cada fração ser objeto de um contrato distinto.
- O enquadramento preconizado para o modelo contratual de "Office Centre", corresponde apenas à operação constituída pela colocação à disposição dos clientes de um serviço que, para além do espaço propriamente dito, tem associado outros serviços conexos à utilização de cada espaço, tais como, o fornecimento de água, de energia elétrica e térmica e de serviços de limpeza e segurança.
- A não aplicação do modelo de "Office Centre" à totalidade do Edifício, tem apenas como consequência o facto de que só as frações autónomas em que o modelo for adotado se encontram abrangidas pelo enquadramento proposto para o modelo contratual de "Office Centre", analisado na presente informação.
- Quanto às restantes "áreas do Edifício", em que for adotado outro modelo de contrato, o enquadramento da operação corresponderá às condições nele previstas.

13. Relativamente à questão colocada *"Considerando os cenários descritos em (i) e (ii) supra, 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"*, informa-se que:

- Face ao enquadramento do modelo contratual de "Office Centre", a Requerente passa a exercer uma atividade tributada em IVA que confere direito à dedução do imposto suportado, nos termos do artigo 20.º do CIVA, no imóvel (ou nas frações autónomas) em que o modelo for adotado.
- Deste modo, a Requerente pode exercer o direito à dedução do IVA suportado na construção (ou aquisição) do imóvel, tendo em consideração, a sua utilização na realização de operações tributadas.
- No entanto, dispõe o artigo 26.º do CIVA que, tendo sido exercido o direito à dedução do imposto suportado na construção (ou aquisição) do imóvel, a não utilização do imóvel na realização de operações tributadas, *"dá lugar à regularização anual de 1/20 da dedução efectuada, que deve constar da declaração do último período do ano a que respeita"*.
- Assim, a Requerente, sempre que a *"área alocada à actividade do centro de escritórios ("Office Centre") permaneça desocupada"*, durante um ou mais anos civis completos, com início no ano de ocupação e nos 19 anos civis posteriores, terá que, obrigatoriamente, proceder à regularização de 1/20 da dedução correspondente à área desocupada.

- Sobre a referência às regularizações do imposto quando *"essa desocupação se prolongue por um período superior a dois anos consecutivos"*, importa esclarecer que, tal condição, se encontra prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do Regime de Renúncia, aprovado pelo Decreto-Lei 21/2007, de 29 de janeiro, com aplicação, apenas e só, aos imóveis em que tenha ocorrido a opção pela renúncia à isenção, devendo tal regularização ser efetuada nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do CIVA.

14. Face ao exposto, relativamente ao enquadramento da operação decorrente da aplicação do modelo contratual de *"Office Centre"*, se conclui que está 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, pelo que, se confirma o entendimento da Requerente (expresso no ponto 1. (i) da presente informação) quanto ao enquadramento, em sede de IVA, da operação descrita na minuta de contrato.