

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 4º; 18º.

Assunto: Prestação de serviços - Sujeita a IVA e dele não isenta - Rendas recebidas, pelo arrendamento de um imóvel completamente adstrito e equipado em exclusivo a uma atividade empresarial sob instalação de um estabelecimento comercial/retalho de produtos alimentares e não alimentares, usualmente denominado por Hipermercado

Processo: nº 12097, por despacho de 2017-08-24, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

**1.** A Requerente exerce a atividade principal de "Arrendamento de Bens Imobiliários" - CAE 68200 e as atividades secundárias de "Compra e Venda de Bens Imobiliários" - CAE 068100, "Promoção Imobiliária (Desenvolvimento de Projetos de Edifícios)" - CAE 041100, e "Construção de Edifícios (Residenciais e Não Residenciais)" - CAE 041200. Está registada para efeitos de IVA, desde 15-08-2013, como sujeito passivo misto com afetação real de todos os bens, no regime normal, de periodicidade trimestral.

**2.** A Requerente *"detém o direito de superfície sobre um terreno com disponibilidade unicamente e em exclusivo para construção de uma grande superfície comercial"*.

**3.** A Requerente pretende informação vinculativa que esclareça se as rendas auferidas ao abrigo do contrato celebrado com outra empresa, do qual apresenta uma cópia para análise, *"deverão ou não ser acrescidas do IVA respetivo, uma vez que se trata de rendas sobre um imóvel completamente adstrito e equipado em exclusivo para uma atividade que é não isenta de IVA"*.

**4.** O contrato celebrado entre a Requerente e outra empresa (**Hipermercados, S.A.**) tem por objeto *"a construção [de um] imóvel, mediante o projeto" da Hipermercados, S.A. "e em que a" Requerente "assume a construção de: - Estrutura e telhados; - Parques de estacionamento e acessos; - Mobiliário urbano exterior; - Instalação de ramais de água, luz e gás". Por seu lado, a Hipermercados, S.A. "assume a construção e instalação das especialidades (eletricidade, águas, ar condicionado, equipamento da atividade, acabamentos interiores)"*.

**5.** Para além do pagamento à Requerente de *"...euros mais IVA com a assinatura do contrato de construção e promessa de arrendamento a título de reserva do espaço para o efeito pretendido"*, a Requerente *"cobra ainda ... euros mais IVA a título de reserva de espaço por cada mês que passar com a obra entregue" à Hipermercados, S.A. "sem que exista ainda licença de utilização emitida pelo município". Após a licença de utilização o "valor da renda a cobrar será de ...euros"*.

**6.** Ainda sobre o referido contrato, a Requerente considera que:

- i) "Se trata nitidamente de um contrato que extravasa os limites de um contrato simples de arrendamento em «paredes nuas»";
- ii) "A própria renda definida, tem em conta os níveis de investimento que cada uma das partes efetuou".

**7.** A isenção na locação de bens imóveis, tal como está concebida na alínea 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.

**8.** Com efeito, a definição legal de locação, contida no art. 1022.º do Código Civil é "o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição", sendo qualificada como "arrendamento quando versa sobre coisa imóvel" - cfr. art. 1023.º do mesmo Código.

**9.** 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.

**10.** 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 de 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 nestas locações de natureza comercial ou industrial que não se enquadram no objetivo da isenção.

**11.** Efetivamente, o assunto ganha especial relevo quando em causa está, não o arrendamento para fins habitacionais, mas para fins industriais, comerciais ou de serviços.

**12.** 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 da Requerente e foi mesmo referido na sua argumentação.

**13.** Não se pretende teorizar sobre a matéria em apreço, cujo entendimento da administração fiscal é conhecido e, em rigor, não é afastado pela Requerente. Importa, então, ver os elementos objetivos do negócio para caracterizar a operação em sede de IVA.

**14.** A locadora realizou (a encargo seu) obras de construção de estrutura e telhados, parques de estacionamento e acessos, mobiliário urbano exterior e instalação de ramais de água, luz e gás, tudo de acordo com os interesses e conveniências da locatária.

**15.** De acordo com a cláusula 1.<sup>a</sup>, o objeto do arrendamento é constituído pelo "Edifício, a construir pela Primeira Contraente [a Requerente] no PRÉDIO, de acordo com o caderno de encargos e os projetos de arquitetura e especialidades e respetivas memórias descritivas".

**16.** Na cláusula 2.<sup>a</sup> é referido que o "Edifício destina-se **(i)** à instalação de um estabelecimento comercial de venda a retalho de produtos alimentares e não alimentares, em regime de livre serviço, usualmente denominado de supermercado, a explorar pela Segunda Contraente [**Hipermercados**, S.A.] sob a denominação "**AA**" ou qualquer outra denominação comercial que venha a ser indicada pela Segunda Contraente, **(ii)** à instalação de um estabelecimento comercial de cafetaria, nomeadamente, para venda de café (à chávina), bebidas alcoólicas e não alcoólicas, produtos de pastelaria e refeições ligeiras, bem como a venda de artigos de tabaco, revistas e outras publicações e ainda a prestação de serviços na área das comunicações e bem assim, o exercício da atividade de mediação de Jogos Sociais do Estado, atribuídos à **BB**, a explorar pela Segunda Contraente, sob a denominação "**CC**" - ou qualquer outra denominação comercial que venha a ser indicada pela Segunda Contraente -, ou a explorar por qualquer outra sociedade participada, direta ou indiretamente, pela **DD-SGPS**, S.A., **(iii)** à instalação, pela Segunda Contraente, ou por terceiros, de equipamentos que produzam energia com base em fontes renováveis, nomeadamente, mas sem limitar, painéis solares fotovoltaicos, painéis solares térmicos, aerogeradores, centrais eólicas e outras tecnologias que venham a considerar-se adequadas a essa finalidade; **(iv)** à instalação, pela Segunda Contraente, ou por terceiros, de máquinas de pagamento automático, vulgarmente conhecidas por ATM's (Automatic Teller Machine) e bem assim (v) à instalação de um parque de estacionamento".

**17.** De acordo com a cláusula 3.<sup>a</sup>, a "conversão" do contrato em "arrendamento definitivo fica subordinada à verificação cumulativa" de alguns pressupostos, nomeadamente a obtenção pela **Hipermercados**, S.A. do certificado energético, da licença de utilização do edifício e de todos os licenciamentos e autorizações administrativas necessárias para a instalação e funcionamento da loja, bem como a entrega do prédio pela Requerente.

**18.** A cláusula 4.<sup>a</sup> estipula a obrigação da Requerente construir o "Edifício destinado à instalação dos Estabelecimentos Comerciais, assim como um parque de estacionamento na cobertura, com cerca de 94 (noventa e quatro) lugares de estacionamento e um pequeno parque de estacionamento à cota do piso zero, as respetivas vias de acesso aos Estabelecimentos Comerciais, com exceção da necessidade de eventual construção de uma rotunda, tudo de acordo com as regras e normas vigentes para prédios urbanos desta natureza, obedecendo a todos os requisitos legais, bem como de acordo, na parte aplicável, com o caderno de encargos e os projetos de arquitetura e especialidades e respetivas memórias descritivas".

**19.** Pela cláusula 5.<sup>a</sup>, a Requerente "obriga-se a iniciar os trabalhos de construção do Edifício, no prazo máximo de xx dias, após o levantamento da licença de construção, sendo que os mesmos devem ser totalmente executados de acordo com o cronograma de trabalhos".

**20.** Nos termos da cláusula 6.<sup>a</sup>, a conclusão da empreitada e a entrega do edifício "será efetuada no prazo de xx meses, a contar do levantamento, pela Segunda Contraente [**Hipermercados**, S.A.], da licença de construção,

obrigando-se a Primeira Contraente [Requerente] a comunicar à Segunda Contraente a data de entrega do Edifício".

**21.** Efetivamente, dificilmente se aceitaria que um contrato como o apresentado pela Requerente, associado à adequação estrutural e técnica e à disponibilização de meios específicos, confira à proprietária do imóvel uma atitude passiva, limitada à mera disponibilização do gozo do bem.

**22.** Uma nota também acerca das obrigações contratuais relativas às obras de conservação do imóvel. Nos termos da cláusula 16.<sup>a</sup> a **Hipermercados, S.A.** "fica obrigada a, na vigência do arrendamento, manter o local arrendado em boas condições de utilização, ressalvadas as deteriorações inerentes a uma normal e prudente utilização, tendo em conta o prazo de duração do arrendamento e o fim a que o mesmo se destina". Ademais, "As obras que forem feitas [...] ficarão pertença do Edifício, com exceção das benfeitorias amovíveis, sem que haja lugar a qualquer indemnização, qualquer que seja o título ou fundamento invocado". Esta obrigação contratual revela, de novo, uma componente que extravasa a mera locação de imóvel, que não pode ser olvidada na qualificação tributária da operação.

**23.** Da análise destes elementos é reforçada a convicção de que o negócio subjacente ao contrato não configura uma locação de bens imóveis isenta nos termos da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA

**24.** 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 construção e posterior locação de um imóvel e de um conjunto de bens corpóreos imprescindíveis ao exercício da atividade da locatária (adequado à instalação de um estabelecimento comercial, dois parques de estacionamento e as respetivas vias de acesso) 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.