



JÚLIO WILSON

Consultor da Ordem dos
Contabilistas Certificados
comunicacao@occ.pt

Locação de imóveis não habitacionais – alinhamento entre a AT e o TJUE

A sujeição a Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) dos contratos de arrendamento comerciais tem sido tema de discussão e dúvidas ao longo dos anos, nomeadamente na determinação da isenção associada ao conceito “paredes nuas”.

Num entendimento recente, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) emitiu uma ficha doutrinária que alinha o entendimento com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

O Código do IVA (CIVA) sujeita a imposto as prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, considerando como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias e importações de bens, sendo que, de acordo com o mesmo código, são sujeitos passivos de imposto, entre outras, as pessoas coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de prestação de serviços.

Como vemos, o conceito de prestações de serviços para efeitos de IVA, é abrangente, estando definido como todas as operações realizadas a título oneroso que não se qualificam como transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

Determina o Código Civil que «Locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição», assumindo a denominação de arrendamento a locação que tem por objeto coisas imóveis, segundo o mesmo código, podendo o arrendamento ser para fins habitacionais ou não habitacionais.

As locações de imóveis são consideradas como prestações de serviços para efeitos de IVA, conforme o conceito abrangente do CIVA.

Pelo que, estando esta operação sujeita a IVA, cumpre aferir se a mesma beneficia de alguma isenção. Sendo precisamente esta questão que é frequentemente alvo de debate e de questões.

A locação de bens imóveis pode beneficiar da isenção em termos de IVA. No entanto, é excecionada para alguns casos específicos como:

- As prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo;
- A locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos;
- A locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial;
- A locação de cofres-fortes;
- A locação de espaços para exposições ou publicidade.

Salienta-se que os entendimentos da AT, conhecidos ao longo de vários anos, foram no sentido de que esta isenção prevista no CIVA apenas se aplicava à locação “paredes nuas”, ou seja, quando se estaria perante um mero arrendamento (colocação passiva de imóvel à disposição) e não fossem prestados serviços conexos com tal locação.

Destes entendimentos resulta que toda e qualquer prestação que esteja para além deste âmbito não deverá beneficiar da isenção disposta no CIVA.

São de excluir da isenção todas as situações que, apesar de partilharem os elementos de um contrato de locação, integram outras prestações de serviços conexas à fruição do imóvel e que implicam uma exploração ativa dos bens imóveis, para além do simples gozo temporário do bem.

Assim, 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 efetuada “paredes nuas”, no caso de prédios urbanos ou parte urbana em prédios mistos, ou “apenas o solo” no caso de prédios rústicos.

As locações de imóveis são consideradas como prestações de serviços, para efeitos de IVA, conforme o conceito abrangente do CIVA

O conceito “paredes nuas” não se limita ao facto de a locação ser acompanhada ou não de determinado equipamento, mobiliário ou utensílios, mas sim, muitas vezes estando intrinsecamente relacionada com a aptidão produtiva do imóvel, ou melhor, a preparação para o exercício de uma atividade empresarial.

Sobre a determinação e para efeitos da aplicação da isenção do IVA, a jurisprudência do TJUE define através de diferentes acórdãos o conceito de locação de bens imóveis. Assim, teremos que a locação de imóveis é a operação económica em que o proprietário de um imóvel cede ao locatário (prestação de serviços) o direito de usar e fruir do imóvel, e dele excluir outras pessoas, pelo pagamento de uma renda por um prazo determinado.

Nestes termos, a análise da aplicabilidade da isenção do IVA vai além do conceito “paredes nuas”, assente no facto de o imóvel ser objeto de locação sem quaisquer outros serviços ou equipamentos adicionais.

Assente na definição do conceito de locação, definido em diferentes acórdãos do TJUE, a AT vem agora referir que, “para beneficiar de isenção, a locação deve traduzir-se na colocação passiva do imóvel à disposição do locatário, estando ligada ao decurso do tempo e não gerando qualquer valor acrescentado significativo, não sendo acompanhada de quaisquer prestações de serviços que retirem à locação o carácter de preponderância na operação em causa”.

Assim, mesmo em locações que do imóvel façam parte integrante a locação de equipamentos ou máquinas, passa a considerar a AT que se está perante uma única prestação na qual a prestação principal é a colocação à disposição do bem imóvel, pelo que pode beneficiar da isenção do imposto.

No caso concreto analisado pela AT, não obstante, da locação do espaço fazerem parte integrante diferentes equipamentos, como, por exemplo, sistema de ar comprimido, tubagens, compressores, equipamentos de ar condicionado e pontes rolantes, configura uma única operação, estando a locação do espaço como a prestação principal.

Pelo que, não tendo havido qualquer transferência onerosa de exploração de estabelecimento comercial ou industrial, nem sendo fornecidas quaisquer outras prestações de serviços (por exemplo, manutenção, supervisão, gestão, segurança, fornecimentos de água, eletricidade, gás, telefone, internet), a operação beneficia da isenção prevista no CIVA, considerando, que não estamos perante a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa.

Atendendo a este alinhamento da AT ao TJUE, o fator determinante para aferir se o contrato de arrendamento beneficia ou não da isenção deixa de estar ligado ao conceito de “paredes nuas” e passa a estar ligado ao conceito de colocação passiva do imóvel como prestação principal, não obstante poder ser acompanhado de equipamentos que eventualmente possam estar à disposição do locatário por um tempo determinado e não gerando qualquer valor acrescentado.

Referência: Ficha Doutrinária - Processo n.º 19426, por despacho de 28-01-2021, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)