An aerial photograph of Lisbon, Portugal, taken at sunset. The city's dense, colorful buildings with red-tiled roofs are illuminated by the warm glow of the setting sun. In the background, the Tagus River flows through the city, with the suspension bridge and the tower of the Cristo Rei monument visible on the horizon. A large, semi-transparent circular overlay is positioned on the right side of the image, containing the event's title and details.

Locação de bens imóveis

TERESA ROQUE

CONGRESSO IVA 2019

10 DE DEZEMBRO

Isenção IVA – locação de bens imóveis



Isenção IVA – locação de bens imóveis

❖ **Problema?** Qualificação híbrida do contrato

✓ **Solução?** Razão económica do contrato

«A qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária» - Artigo 36.º, n.º 4 da Lei Geral Tributária (LGT)

Jurisprudência TJUE

Budimex, C-224/18, de 2 de maio de 2019

§ 27 (...) para qualificar uma operação de «operação tributável» na aceção da Diretiva IVA, a **realidade económica** e comercial constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA, que deve ser tido em conta (v., neste sentido, Acórdão de 22 de novembro de 2018, **MEO** — Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, n.º 43).

KPC Herning, C-71/18, de 4 de setembro de 2019

§ 21 (...) a consideração da **realidade económica** constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA. (Acórdão de 20 de fevereiro de 1997, DFDS (C-260/95, n.º 23)

Substância sobre a forma

*The above developments raise the question of whether we are currently facing a **new, pioneering substance-overform concept in the field of VAT** that applies even in the absence of indications of artificial arrangements aiming to obtain tax advantages. If so, the scope of this new “lookthrough” approach to the transactions, which allows disregarding the presence or absence of a legal relationship and determining the VAT implications entirely based on **economic realities**, is to be outlined in the future case law of the ECJ.*

*Yanitsa Radeva
(International VAT Monitor, 2019)*

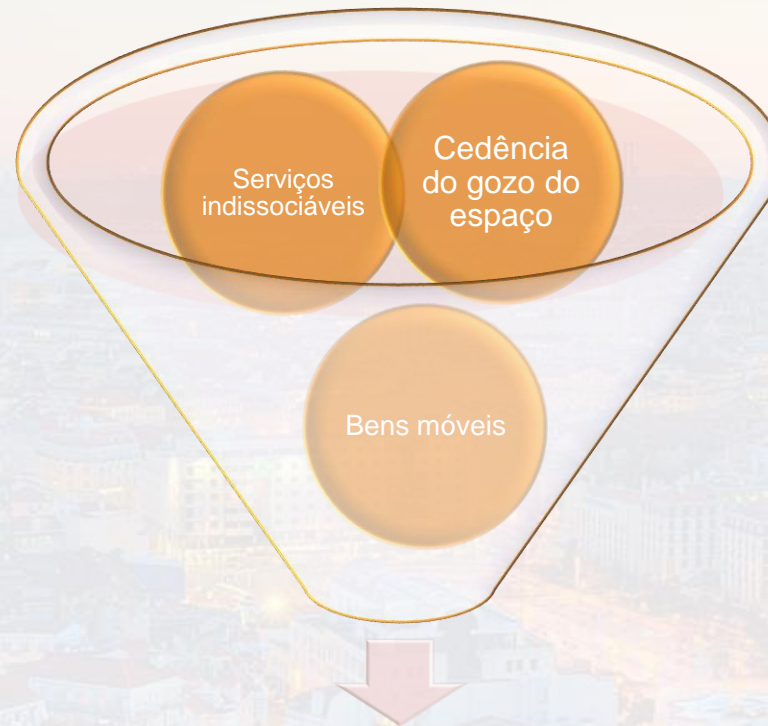
Critérios TJUE

- **Interpretação estrita**
- **Prestações de serviços *distintas e independentes***
- **Prestações de serviços *principais e acessórias***
- **«O interesse das partes contratantes (modo de faturação) e razão económica do contrato**
- **Operação única»**

1º enquadramento

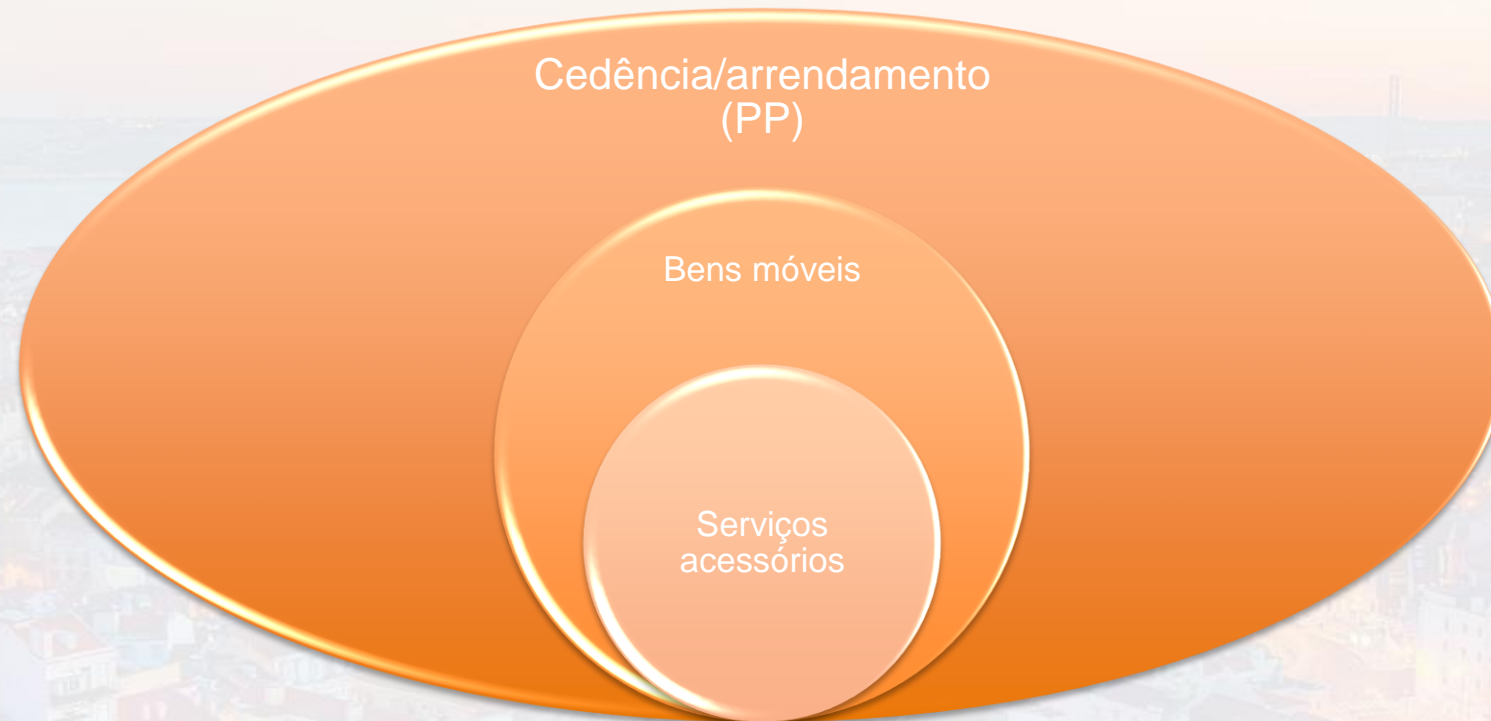


2º enquadramento



«Operação única complexa» ou
prestação económica integrada

3.º enquadramento



Jurisprudência recente do TJUE sobre a isenção da locação de bens imóveis (IVA)

- 1. Acórdão Caso *Mailat*, Proc. C-17/18, de 19 de dezembro de 2018**
- 2. Acórdão Caso *Sequeira Mesquita*, Proc. C-278/18, de 28 de fevereiro de 2019**

Mailat

Quadro jurídico

- Artigos 19.º, 29.º e 135.º, n.º 1, alínea l) da Diretiva IVA

Questões principais

- **CONTRATO:** Arrendamento de imóvel afeto a exploração comercial e locação dos bens móveis necessários para essa exploração
- Transmissão de uma universalidade total ou parcial de bens
- Isenção da locação de bens imóveis

Mailat

Factos

- A Apcom Select (Apcom) detém imóvel afeto à exploração de um restaurante.
 - Adquiriu serviços de construção no edifício, deduzindo o IVA dos *inputs*.
 - Posteriormente, arrendou o imóvel, incluindo os bens de equipamento e bens relacionados com a exploração do restaurante, com isenção de IVA
 - O arrendatário prosseguiu a exploração comercial do restaurante
- Não regularização a favor do Estado do IVA deduzido com o imóvel afeto à exploração do restaurante

Mailat

Questões prejudiciais

- Locação de imóvel afeto a restauração, incluindo bens de equipamento e de consumo, continuando a arrendatária a mesma atividade:
 - i. Transmissão de unidade de negócio?
 - ii. OU “Locação de bens imóveis” ?
 - iii. OU Prestação de serviços complexa?

Mailat

1.ª questão – transmissão de negócio

Conceito de «transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela»:

- **Abrange** a transmissão do estabelecimento comercial ou parte autónoma de uma empresa, incluindo elementos corpóreos e incorpóreos que, em conjunto, constituem uma empresa ou parte de uma empresa que pode prosseguir uma atividade económica autónoma.
- **Não abrange** a simples cessão de bens, como a venda de um stock de produtos.

Mailat

1.ª questão – transmissão de negócio

- *In casu*, todos os elementos necessários ao exercício da atividade económica **apenas foram objeto de locação** e não houve transmissão do direito de propriedade que lhes está associado.
- *O facto de se tornar acessível o conjunto dos elementos não constitui uma transmissão de uma universalidade de bens ou parte dela, na aceção do artigo 19.º da Diretiva IVA.*

Mailat

1ª questão - Decisão TJUE

- ✓ O conceito de «**transmissão de uma universalidade de bens**» não abrange um arrendamento de um imóvel utilizado como estabelecimento comercial, com todos os bens de equipamento e consumíveis necessários para a sua exploração, mesmo que o locatário prossiga a atividade do locador sob a mesma denominação.

Mailat

2ª questão - «locação de bens imóveis»

- *Contrato de locação de um imóvel utilizado como estabelecimento comercial incluindo todos os bens de equipamento e consumíveis necessários para a sua exploração constitui uma «**locação de bens imóveis**» ?*
- *Ou constitui uma **prestação de serviços complexa**?*

Mailat

2ª questão - «locação de bens imóveis»

□ **Prestação única:**

(a) Quando dois ou vários elementos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão **estritamente ligados** que formam, objetivamente, **uma única prestação económica** indissociável cuja divisão revestiria carácter artificial

(b) Quando uma ou várias prestações constituem uma **prestação principal** e a ou as outras prestações constituem uma ou várias **prestações acessórias** que partilham da sorte fiscal da prestação principal.

Mailat

2ª questão - «locação de bens imóveis»

- ✓ *conceito de «locação de bens imóveis» como o direito, conferido pelo proprietário de um imóvel ao locatário, de ocupar esse imóvel e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito, por um período acordado e mediante remuneração.*

Caso particular:

- A locação de bens **móveis** objeto do contrato de locação dos autos **não parece ser dissociada** da locação do imóvel. (Alguns dos bens móveis, v.g., equipamentos e aparelhos de cozinha, estavam incorporados no imóvel e devem ser considerados **parte integrante** do mesmo), **não prossegue uma finalidade própria**

Mailat

Decisão TJUE

- ✓ *O artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Directiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um contrato de locação de um bem imóvel utilizado como estabelecimento comercial incluindo bens de equipamento e consumíveis necessários para a sua exploração constitui uma **prestação única**, na qual a locação do imóvel é a prestação principal.*

Sequeira Mesquita vs. Fazenda Pública

Quadro jurídico

- Art.º 13.º B, b), da Sexta Diretiva (art.º 135.º, n.º 1, alínea I) da Diretiva 2006/112, que revogou e substituiu a Sexta Diretiva)

Questões principais

- Locação de bem imóvel

Sequeira Mesquita

Factos

- Foi celebrado **um contrato** de cedência da exploração agrícola de prédios rústicos de que era proprietário, constituídos por vinhas, em regime de isenção de IVA
- No âmbito do procedimento de inspeção, a AT considerou que a operação de cedência estava sujeita a IVA e emitiu liquidações adicionais
- O Recorrente impugnou, invocando a isenção prevista na al. 29) do art.º 9.º do Código do IVA relativa à locação de bens imóveis
- A Impugnação improcedeu e o Recorrente interpôs recurso para TCA Norte, que se declarou incompetente, remetendo o processo para o STA.

Sequeira Mesquita

STA relembrou Jurisprudência anterior do TJUE (C-326/99, Goed Wonen, de 4 de outubro de 2001) :

- *A locação de bens imóveis constitui habitualmente uma **atividade relativamente passiva**.*
- *Operações que implicam **exploração mais ativa** de imóveis **são excluídas** desta isenção.*

Questão prejudicial

- *Um contrato que tem por objeto a **cedência de exploração de vinhas pelo prazo de um ano, renovável, constitui uma locação de bens imóveis, na aceção do art.º 13.º, B da Sexta Diretiva ?***

Sequeira Mesquita

Análise

- A mera locação, apesar de ser uma atividade económica, deve assim distinguir-se de outras atividades que têm a natureza de negócios industriais e comerciais
- TJUE alerta que a **natureza passiva da locação** de um bem imóvel, que justifica a isenção do IVA, **prende-se com a natureza da própria operação** e não com a forma como o locatário utiliza o bem em causa.
- **NÃO BENEFICIA DA ISENÇÃO**: colocação à disposição passiva bem imóvel + atividades comerciais, *v.g.*, supervisão, gestão e manutenção constante por parte do proprietário

Sequeira Mesquita

Decisão TJUE

- ✓ *O artigo 13.º, B, alínea b), (...) deve ser interpretado no sentido de que a isenção do imposto sobre o valor acrescentado sobre a locação de bens imóveis prevista nesta disposição se aplica a um contrato de cedência de exploração agrícola de prédios rústicos constituídos por vinhas a uma sociedade que exerce a atividade de exploração agrícola no setor da viticultura, celebrado pelo prazo de um ano, automaticamente renovável, devendo a respetiva renda ser paga no termo de cada ano.*

Mailat e Sequeira Mesquita

- ❖ **Cedência não constitui uma transmissão de uma universalidade de bens**, uma vez que os bens imóveis cedidos **só foram objeto de locação** e não de transmissão do direito de propriedade.
- ❖ Cedência de bens e direitos incorpóreos, **não são dissociáveis** da cedência dos imóveis, antes fazendo parte integrante da mesma.
- ❖ **Contrato constitui uma prestação única na qual a colocação à disposição dos bens imóveis é a prestação principal.**

Conclusão

- *Várias prestações distintas e independentes que devem ser apreciadas em separado do ponto de vista do IVA, a menos que elementos da operação, incluindo os que indicam a razão económica da conclusão do contrato, estejam tão estreitamente ligados que formem, objetivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição revestiria um carácter artificial*

Obrigada!

TERESA ROQUE

E.: TERESA.FELICIANO.ROQUE@AT.GOV.PT