

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 489/2024-T

Tema: IVA- dedutibilidade do imposto suportado em atos preparatórios.

SUMÁRIO: Para efeitos de IVA, o exercício de uma atividade económica é interpretado em sentido amplo, sendo que a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) inclui em tal conceito os chamados atos preparatórios de uma atividade económica.

DECISÃO ARBITRAL

A..., Lda., NIPC..., com sede na Rua ...,... -..., ...-... ..., veio, nos termos legais, requerer a constituição do tribunal arbitral.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

I- RELATÓRIO

a) O Pedido

A Requerente peticiona a declaração de ilegalidade das liquidações adicionais de IVA com o n.º 2023 ..., relativa ao 2º trimestre de 2022, no montante € 36.422,44 acrescidos de juros compensatórios de € 898,08 e nº 2023..., relativa ao 3º trimestre de 2022, no montante de € 59.181,81, acrescidos de juros compensatórios de € 1.068,84, e, ainda, a condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios.

b) O litígio

Está em causa o direito à dedução do IVA suportado pela Requerente com a construção de uma clínica para hemodiálise, a qual, à data da realização do procedimento inspetivo, ainda se encontrava em fase de construção. Entendeu a Autoridade Tributária que a Requerente

não tinha direito à dedução do IVA suportado em razão de tal construção em virtude de estar registada como sujeito passivo que apenas pratica atividades isentas que não conferem o direito à dedução (prática médica e arrendamento de bens imóveis).

Por sua vez, a Requerente veio alegar que: (i) não obstante, numa fase inicial (entre a data da sua constituição e a altura em que o projeto de licenciamento do edifício em causa foi aprovado), a sua prática ter consistido em atos médicos isentos de IVA, tal prática havia já cessado à época ora em causa; (ii) a sua intenção sempre foi a de construir e equipar uma clínica de hemodiálise no concelho do Seixal, construção essa que se encontra em fase de conclusão; (iii) uma vez concluída a construção, a Requerente pretende ceder onerosamente a exploração da clínica, com todos os equipamentos técnicos e não técnicos, incluindo sistema de tratamento de água para hemodiálise, bem como um feixe integrado e permanente de múltiplos serviços indissociáveis da cessão onerosa do espaço físico.

c) Tramitação processual

O pedido foi aceite em 05/04/2024.

Os árbitros foram nomeados pelo Conselho Deontológico do CAAD, aceitaram as nomeações, as quais não foram objeto de oposição.

O tribunal arbitral ficou constituído em 18/06/2024.

A Requerida não apresentou resposta, certamente por ter concluído pela inutilidade superveniente da lide, como a seguir se referirá.

Em 14/10/2024 realizou-se a reunião a que se refere o art. 18^a do RJAT e audição do depoente, conforme consta da respetiva ata.

As partes apresentaram alegações reiterando as posições já assumidas. Mereceu especial análise do tribunal a argumentação da Requerida relativa à prova produzida, tal como consta, em especial, dos pontos (vi) e (vii) da fundamentação da decisão sobre a matéria de facto dada por provada.

d) Saneamento

O processo não sofre de nulidades ou irregularidades.

Foi alegada, pela Requerida, a exceção de inutilidade superveniente da lide, a qual foi apreciada e indeferida por despacho de 09/09/2024.

Não foram detetadas outras questões suscetíveis de obstar ao conhecimento do mérito.

II- PROVA

II.1 – Factos Provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente, quando da sua constituição, tinha como objeto “a prestação de serviços médicos e seus afins, assim como a cedência de espaços a várias entidades”.
- b) Um objetivo dos sócios era edificar e equipar uma clínica de hemodiálise, para o que foi adquirido, em 2011, um lote de terreno para construção na freguesia de
- c) Enquanto se aguardava pela reunião das condições, legais e económicas, para que a projetada construção pudesse ter lugar, a sociedade passou a titular a atividade profissional dos sócios, todos médicos nefrologistas.
- d) Pelo que a sociedade apresentou a competente declaração de alteração de atividade, com efeitos a 1 de outubro de 2014, com o enquadramento de isenção em sede de IVA.
- e) Depois de vicissitudes várias, o projeto de construção da clínica foi aprovado em 22 de dezembro de 2021.
- f) A Requerente apresentou uma declaração de alterações, com efeitos a 1 de outubro de 2021, visando o enquadramento no regime normal de IVA, tendo retirado do quadro “atividades efetivamente exercidas” todas as relativas à prática médica anteriormente declaradas e indicado que apenas passaria a desenvolver operações económicas que conferem o direito à dedução.
- g) A Requerente cessou totalmente a prática da atividade médica.
- h) Em 5 de maio de 2022, a Requerente contratou a empreitada de construção da clínica com a sociedade B..., tendo sido dado início dos trabalhos de construção, do que foi dado conhecimento à Câmara Municipal do Seixal, em 22.07.2022.
- i) Segundo o respetivo projeto de arquitetura, nomeadamente a memória descritiva e justificativa que o integra, a Requerente propõe-se edificar e equipar uma clínica de prevenção e tratamento de doenças renais.
- j) A Requerente pretende ceder a exploração de tal clínica em regime “chave na mão”, sendo disponibilizados espaços já preparados e adaptados ao exercício imediato da atividade de hemodiálise.
- k) A Requerente garantirá um conjunto de múltiplos serviços indispensáveis ao uso do espaço físico, o que permitirá a quem o vier a explorar concentrar-se exclusivamente na prestação de cuidados médicos aos seus utentes
- l) A Requerente propõe-se, nomeadamente, a garantir serviços de manutenção, controlo de qualidade e assistência técnica aos equipamentos de diálise e de tratamento de águas, assumindo as atividades conexas com os processos de instalação, validação, manutenção preventiva e corretiva e monitorização.

- m) A Requerente tenciona também assegurar a prestação dos serviços de limpeza e desinfeção, incluindo de superfícies e equipamentos na unidade de diálise, monitores, dispositivos, postos e painéis de controlo e o serviço de extração de resíduos hospitalares e a assegurar o fornecimento ininterrupto de energia, incluindo a manutenção e eventual substituição, no todo ou em parte, do gerador elétrico autónomo.
- n) Ficará ainda a cargo da impugnante o fornecimento de toda a climatização dos espaços, e respetiva manutenção, quer das zonas públicas, quer das zonas de tratamento, quer das instalações que assim o exijam, designadamente as instalações do tratamento de água, as instalações de distribuição centralizada de concentrado ácido e a farmácia.
- o) A Requerente irá assegurar os serviços de segurança da clínica, do seu pessoal e dos seus utentes, quer fisicamente por pessoal especializado e qualificado para o cargo, quer por recurso a equipamentos de vídeo vigilância.
- p) Segundo uma “declaração conjunta” da Requerente e da sociedade C..., Lda, as partes estão a negociar um contrato segundo o qual a Requerente prestaria os serviços que ficaram descritos.
- q) Em 1 de julho de 2023, o contrato da sociedade Requerente foi alterado. No tocante à firma, foi eliminada a referência a atividades médicas; o objeto social passou a ser a “Gestão e Administração de imóveis para serviços, centros de negócios e complexos de escritórios. Atividades combinadas de apoio aos edifícios” sob o CAE principal 68321 e secundário 81100.
- r) As liquidações impugnadas resultaram de uma ação inspetiva motivada pelo pedido de reembolso de IVA efetuado pela Requerente na declaração periódica de IVA de 202209T.
- s) Ambas as liquidações adicionais correspondem a deduções de IVA não aceites pela AT.
- t) Relativamente à invocada situação de crédito de imposto, o Requerente indicou que que “O crédito de imposto resulta essencialmente da compra de duas viaturas elétricas para cada um dos sócios a fim de minorar os custos de deslocações ao local da obra, bem como a custos diretos com a obra que não estão abrangidos pela regra da inversão do sujeito passivo. Outras verbas que também concorrem para o crédito de imposto são os honorários pagos a projetistas e fiscais de obra, além das despesas inerentes ao normal funcionamento da atividade”.
- u) Quando do início da inspeção, a Requerente não exercia qualquer atividade.
- v) A AT, no RIT considerou que quer a atividade do exercício de medicina, ainda que através de uma pessoa coletiva, quer a de arrendamento de imóveis, cujo prosseguimento corresponderia ao escopo da Requerente, são atividades isentas de

- IVA (isenção incompleta) pelo que esta não teria direito a deduzir o imposto suportado na aquisição dos respetivos *inputs*.
- w) Não tendo sido questionada a afetação empresarial de tais *inputs*, nomeadamente as viaturas.
 - x) Em 09.02.2023, foi a ora Requerente notificada da instauração do procedimento inspetivo, cujo âmbito, conforme credenciado pela ordem de serviço OI2023., era parcial, abrangendo somente o IVA do 3º trimestre de 2022.
 - y) A Requerente não foi notificada de qualquer despacho que alterasse o âmbito e/ou a extensão do procedimento inspetivo.
 - z) O procedimento inspetivo que deu origem às liquidações impugnadas teve início em 10.02.2023 e foi levado a cabo pela Direção de Finanças de Lisboa.
 - aa) Nessa data, a Requerente tinha sede na freguesia de ..., concelho do Seixal.
 - bb) A Requerente procedeu ao pagamento do IVA liquidado e respetivos juros compensatórios, em 14-09-2023.
 - cc) A Requerente reclamou graciosamente das liquidações que ora impugna, não tendo sido notificada de decisão dentro do prazo legal.
 - dd) Na pendência deste processo arbitral, os atos de liquidação impugnados foram revogados por despacho do Subdiretor Geral da Área de Gestão Tributária do IVA com fundamento em vícios formais.
 - ee) Em consequência, a AT veio invocar a inutilidade superveniente da lide, ao que a Requerente se opôs.
 - ff) A questão foi apreciada e decidida por despacho arbitral de 09/09/2024, no qual se concluiu pelo interesse objetivo da Requerente no prosseguimento do processo bem como pela ineficácia relativa da decisão administrativa de revogação, atenta a data em que foi proferida.

Os factos dados como provados constam de documentos juntos aos autos, com exceção dos referidos em j) a n).

Relativamente a estes está em causa o uso que futuramente a Requerente irá dar ao prédio que está a construir. E aqui reside a questão de facto essencial: saber se, no futuro, o prédio irá ser afeto a uma atividade onerosa sujeita a IVA.

Cingindo-nos aqui ao plano da prova, temos:

- (i) as declarações prestadas pela Requerente, primeiro em sede de reclamação graciosa e, no presente processo, através do depoimento de um seu sócio gerente, no sentido do constante de tais alíneas dos factos provados, não existindo qualquer indício ou alegação em contrário;

(ii) o facto de a Requerente ter deixado de exercer atividade médica logo que terá sabido da aprovação do licenciamento da construção do edifício destinado a clínica de hemodiálise, não existindo qualquer alegação ou indício de que os seus sócios pretendam voltar a titular na Requerente as suas atividades profissionais de médicos.

(iii) também a alteração do objeto social aponta no sentido de que a exploração do edifício será cedida a terceiros.

(iv) segundo a experiência comum, é usual que a cessão do uso de um edifício com estas características implique a obrigação do cedente de prestar ou a garantir a prestação de um conjunto de serviços indispensáveis ao uso do prédio para o fim a que se destina o qual é, indiscutivelmente, o funcionamento de uma clínica de hemodiálise.

(v) os factos constantes das referidas alíneas foram confirmados pelo depoente que, no entender do tribunal, depôs com verdade e conhecimento de causa.

(vi) a Requerida, nas suas alegações, invoca como prova maior da correção das liquidações impugnadas os “esclarecimentos” prestados pelo contabilista da Requerente aquando do procedimento inspetivo, os quais foram no sentido de que a sociedade Requerente iria, no futuro, continuar a titular a atividade médica dos seus sócios, a ser exercida no edifício em construção, a par da cedência para exploração a terceiros de parte desse edifício dos sócios. Entende-se que tais declarações não permitem, só por si, ilidir as conclusões anteriores. O contabilista não vincula a Requerente e nada indicia que estivesse a transmitir o “pensamento” ao tempo dos sócios desta.

(vii) O que está em causa - diferentemente do que pretende a AT – não é saber qual a intenção subjetiva (passe o pleonasma) da sociedade Requerente relativamente ao destino do edifício que pretendia construir no momento em que suportou o imposto que pretende deduzir, mas sim um juízo de prognose objetiva a ser feita, hoje, à luz de todos factos dados como provados neste processo.

Razões que levaram o tribunal a considerar como provados os factos constantes de tais alíneas.

II.2 – Factos não provados

Não existem factos relevantes para a decisão que não tenham sido considerados não provados.

III - DO DIREITO

a) Da extinção da instância por inutilidade superveniente da lide em virtude da revogação dos atos tributários

Como já referido, esta questão foi apreciada e decidida por despacho arbitral de 09/09/2024, para o qual se remete.

b) Do direito à dedução do IVA ¹

Assente que o edifício em causa será dado em exploração a um terceiro e que tal cessão envolverá a prestação de um conjunto alargado de serviços pelo cedente, direta ou indiretamente, pelos quais será remunerado, temos por pacífico que os montantes a serem pagos pelo cessionário estarão sujeitos à incidência do IVA.

Este é entendimento, pacífico, quer da administração² quer da jurisprudência³.

Em termos simples, diremos é usual distinguir-se entre a cessão temporária do uso de uma realidade predial “paredes nuas”, o que consubstancia um arrendamento, sendo as rendas isentas de IVA (n.º 29 do artigo 9.º do CIVA) e a cedência temporária do uso de uma realidade predial que envolva, enquanto parte integrante do contrato, a prestação de um conjunto de serviços pelo cedente, caso em que a remuneração por este auferida não estará isenta de IVA (será subsumível no n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, tributada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º e não isenta ao abrigo do artigo 9.º do mesmo Código).

Havendo lugar a sujeição a IVA da remuneração obtida pelo cedente com a disponibilização do imóvel este terá direito a deduzir o IVA suportado na aquisição dos respetivos *inputs*. Como muitas vezes é referido, o direito à dedução é a “trave-mestra” do sistema IVA, consagrada nos artigos 19.º e 20.º do CIVA.

O que aqui temos de particular é o facto de a Requerente ainda não se encontrar a exercer a atividade tributável no momento em que adquiriu os *inputs* em causa, o que, aliás, motivou o pedido de reembolso.

¹ A mesma situação, ainda que relativamente a outro período do imposto, foi objeto do acórdão arbitral que pôs termo ao processo n.º 933/2023-T. Não só coincidimos na decisão como usámos, com a devida vénia, alguma da sua fundamentação.

² P. ex., na informação n.º 16664, sancionada por despacho de 24.01.2020 da DSIVA na informação n.º 13774, sancionada por despacho de 14.06.2018 da DSIVA, na informação n.º 15050, sancionada por despacho de 02.09.2019 da DSIVA, e na informação n.º 15479, sancionada por despacho de 06.06.2019 da DSIVA., todas citadas pela Requerente.

³ Acórdão do TCA Sul de 12.01.2017, proc.º 09227/15, também referido pela Requerente

Ora, é também entendimento pacífico que *o conceito de actividade económica abrange todas as acções que sejam realizadas por uma pessoa, podendo consistir numa pluralidade de actos consecutivos, vinculados entre si pela sua realização pelo mesmo sujeito e por se destinarem ao mesmo fim de organização e de exploração. A actividade económica inclui não só os actos que tenham lugar durante o exercício de uma actividade económica, mas também os actos realizados antes do exercício efectivo desta, tais como mandar construir um imóvel, adquirir maquinaria e mobiliário, contratar trabalhadores.*

Esta é a posição adotada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), a qual é vinculativa para os tribunais nacionais, incluindo este tribunal arbitral.

Fazemos nossas as palavras do acórdão do TCAS no processo 372/10 “Refira-se que, para efeitos de IVA, o exercício de uma actividade económica é interpretado em sentido amplo, sendo que a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), a esse respeito, tem incluído em tal conceito os chamados atos preparatórios de uma actividade económica. Assim, no seu Acórdão de 14.02.1985, Rompelman/Minister van Financiën, C-268/83, EU:C:1985:74, o TJUE considerou ser dedutível o IVA suportado em atos preparatórios do exercício de uma actividade, mesmo que ela ainda não se tivesse iniciado”.

Poderíamos citar outros arestos dos nossos tribunais superiores, todos no mesmo sentido. Tal seria, a nosso ver, tarefa inútil porquanto, em última análise, não está em causa a jurisprudência (a “opinião”) dos nossos tribunais mas sim o cumprimento do seu dever de obediência ao entendimento propugnado pelo TJUE o qual, como resulta dos acórdãos que deixámos referidos (e de outros) é perfeitamente claro.

Em resumo, estando em causa a aquisição de *inputs* diretamente conexos com o exercício de uma actividade sujeita e não isenta de IVA, o IVA liquidado em tais aquisições é dedutível, não obstante a actividade económica em causa, não se tendo ainda iniciado, estar ainda, no momento de aquisição dos *inputs* em causa, num estágio preparatório.

Procedendo a causa de pedir invocada a título principal, resulta inútil a apreciação das demais.

III- JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente peticiona a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios. Estando em causa uma liquidação adicional, da iniciativa da AT, que este tribunal considerou ilegal estão verificados os pressupostos previstos no artº 43º, nº 1, da LGT.

Pelo que se reconhece o direito da Requerente em receber juros indemnizatórios, a serem calculados, nos termos legais, em execução de sentença, contados desde a data de pagamento do imposto indevido.

IV- DECISÃO

Termos em que se conclui pela total procedência do pedido, anulando-se as liquidações impugnadas, com todas as consequências legais, nomeadamente no tocante à reclamação graciosa e ao pagamento de juros indemnizatórios.

Valor: € 97.571,17, o das liquidações impugnadas.

Custas, no montante de € 2.754,00 a cargo da Requerida por ter sido total o seu decaimento.

07 de novembro de 2024

Rui Duarte Morais (relator)

A. Sérgio de Matos

Clotilde Celorico Palma