

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 4º; al. c) do nº 1 do art. 18º

Assunto: Operações Imobiliárias - Exploração de uma atividade económica - Locação de imóvel, onde funciona uma unidade hoteleira, com equipamento e mobiliários básicos e essenciais ao funcionamento do hotel.

Processo: nº **11829**, por despacho de 2017-12-22, 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.

FACTOS

1. A requerente é uma sociedade de direito português com início de atividade a 28 de novembro de 2016, tendo por objeto social a "Exploração e gestão de empreendimentos turísticos e similares, próprios ou alheios, incluindo alojamento e atividades conexas. Prestação de serviços inerentes às atividades desenvolvidas. Compra, venda, exploração, gestão e arrendamento de imóveis próprios e alheios. Importação, exploração e representação comercial de sociedades e marcas próprias e/ou de terceiros".

2. Tendo por base o objeto social acima descrito, as atividades que desenvolve foram enquadradas com os CAE 55111 (Hotéis com restaurante), 46900 (Comércio por grosso não especializado), 68200 (Arrendamento de bens imobiliários) e 68321 (Administração de imóveis por conta de outrem).

3. A requerente é um sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado enquadrado no regime normal com periodicidade mensal, nos termos previstos na alínea a) do nº 1 do artigo 41º do Código do IVA (CIVA).

4. No âmbito das atividades que desenvolve, a requerente, pretende adquirir por escritura pública, um edifício com x 10 pisos, sito na Quinta Z, União das freguesias de ... , Concelho de ..., inscrito na matriz predial urbana da dita freguesia sob o artigo e descrito na conservatória dos Registos Predial, Comercial e Automóvel de sob o número, no qual se encontra atualmente instalado e em funcionamento um estabelecimento hoteleiro, com classificação de 5 estrelas, designado por "..... Hotel & Spa (doravante Hotel) e cuja utilização e exploração é, atualmente, desenvolvida pela atual proprietária do imóvel, a EMPREENDIMENTOS TURÍSTICOS - SOCIEDADE DE TURISMO, S.A., (Empreendimentos Turísticos) sediada na Rua, em, titular do NIPC

5. A Empreendimentos Turísticos é uma sociedade dedicada à indústria hoteleira, à exploração e gestão de empreendimentos turísticos e similares, incluindo a prestação de serviços de alojamento, serviços de catering e de organização de eventos, culturais e recreativos, e locação de espaços para os indicados fins, e demais serviços inerentes e atividades conexas, detendo uma vasta experiência e know-how no setor turístico.

- 6.** O imóvel será adquirido com a hipoteca, atualmente registada a favor de instituição bancária, bem como acompanhado de um conjunto de equipamentos básicos e do mobiliário essencial e necessário ao funcionamento do hotel, como por exemplo, equipamento de cozinha, equipamento de ginásio, equipamento musical, mobiliários diverso (camas, mesas de cabeceira, armários, roupeiros, aparadores, sofás, estantes, varões), cortinados, reposteiros, colchas, equipamentos de som e luz, etc..
- 7.** Os elementos ativos ou passivos remanescentes pertinentes ao estabelecimento hoteleiro (v.g. existência, pessoal, clientes, contratos de prestação de serviços, contratos de fornecimento, nome de estabelecimento e marcas) permanecerão na titularidade da Empreendimentos Turísticos.
- 8.** Nos termos de escritura pública a celebrar, e uma vez formalizada a aquisição do imóvel por parte da requerente, esta entidade pretende celebrar, subsequentemente, com a Empreendimentos Turísticos, um contrato de locação do mesmo imóvel, acompanhado do respetivo equipamento e mobiliário básicos e essenciais ao funcionamento do hotel.
- 9.** Nos termos do referido contrato de locação, a celebrar, a requerente dará de locação à Empreendimentos Turísticos, e esta locará o imóvel, incluindo os equipamentos e o mobiliário básicos e essenciais ao funcionamento do hotel, no qual o hotel ... permanecerá em funcionamento e sob exploração da Empreendimentos Turísticos.
- 10.** As partes preveem que o contrato de locação venha a ser celebrado por um prazo de 20 anos contados da data da sua assinatura, automaticamente renovável por iguais e sucessivos prazos de 3 anos, salvo se qualquer uma das partes se opuser.
- 11.** Pela locação do imóvel e demais equipamentos/mobiliário objeto de locação, a Empreendimentos Turísticos pagará à requerente uma renda anual fixa que estará sujeita a atualizações anuais, de acordo com o coeficiente oficial de atualização aplicável às rendas nos arrendamentos não habitacionais, com um valor mínimo de atualização não inferior a 2%/ano relativamente ao valor da renda então em vigor.
- 12.** Durante a vigência do contrato de locação, a Empreendimentos Turísticos poderá, a expensas suas, efetuar alterações no Hotel e/ou obras de adaptação sem dependência do prévio consentimento da requerente, desde que tais alterações não impliquem modificações ao nível da estrutura resistente do edifício, das fachadas, cêrceas ou das coberturas, as quais, findo o contrato de locação ficarão a fazer parte do locado. Em todas as obras realizadas pela Empreendimentos, cumprir-lhe-á a integral responsabilidade pelas mesmas, obrigando-se, ainda, a Empreendimentos Turísticos a obter, quando legalmente exigido, as autorizações administrativas necessárias, a cumprir as leis e regulamentos aplicáveis e a suportar todos os custos inerentes ou decorrentes de tais obras, cumprindo a requerente a concessão dos instrumentos de autorização que sejam solicitados pelas autoridades administrativas para efeitos de licenciamento. A locatária tem de dar conhecimento à locadora relativamente às obras que faça, com a sua descrição e projetos, no prazo de 30 dias após o seu início, ou previamente quando seja necessária autorização ou intervenção da proprietária.

13. Todas as obras, benfeitorias ou inovações realizadas, direta ou indiretamente pela Empreendimentos Turísticos, que não possam ser removidas sem prejuízo do locado, ficarão pertença do mesmo, não podendo a Empreendimentos Turísticos invocar direito de retenção, nem exigir indemnização ou compensação pela sua realização.

14. A primeira transação identificada corresponde à transmissão do imóvel pela Empreendimentos Turísticos à requerente e será efetuada com renúncia à isenção do IVA, nos termos do nº 5 do artigo 12º do CIVA e do regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, constante do Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de janeiro na parte relativa ao prédio e à transmissão dos equipamentos básicos e mobiliário e a transmissão dos equipamentos básicos e do mobiliário, constituirá uma transmissão de bens à taxa normal do IVA (atualmente em 23%).

QUESTÃO

15. Relativamente à subsequente locação, a requerente entende que a mesma corresponde a uma prestação de serviços sujeita a IVA, nos termos do nº 1 do artigo 4º do Código do IVA (CIVA) e dele não isenta por força da parte final da subalínea c), da alínea 29), do artigo 9º do CIVA, pretendendo obter a confirmação do referido entendimento por parte da AT.

QUESTÃO PRÉVIA

16. Como questão prévia, importa referir que, como consta no ponto 14 desta informação, a requerente, no tocante à primeira transação identificada, afirma ser "efetuada com renúncia à isenção do IVA, nos termos do nº 5 do artigo 12º do CIVA e do regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, constante do Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de janeiro".

17. Embora não se trate do objeto desta informação vinculativa, ressalva-se, no entanto que essa renúncia só se mostra possível se a operação superveniente (neste caso, a operação objeto do presente pedido de informação vinculativa) configurar uma operação tributada.

ENQUADRAMENTO

18. De harmonia com a alínea a) do nº 1 do artigo 1º, conjugada com o nº 1, do artigo 4º, ambos do CIVA, a locação de bens imóveis configura uma prestação de serviços sujeita a IVA.

19. 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 se conta, a alínea 29) do artigo 9º do CIVA, a qual determina que a locação de bens imóveis se encontra isenta do imposto, salvo nas exceções descritas nas respetivas alíneas a) a e).

20. Esta isenção resulta da transposição para o ordenamento jurídico nacional do disposto na alínea I) do nº 1 do artigo 135º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA) relativa ao

sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, a qual estabelece: "1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: (...) I) A Locação de Imóveis".

21. O âmbito da expressão "locação de bens Imóveis" contida neste preceito legal não foi definida na Sexta diretiva nem na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006.

22. Tendo por base o acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia proferido no processo C-428/02, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, o Regulamento de Execução (EU) nº 282/2011 do Conselho (que estabelece medidas de aplicação da Diretiva IVA) no seu artigo 13º-B veio criar uma definição de bem imóvel.

23. Assim, para a aplicação da Diretiva 2006/112/CE, consideram-se «bens imóveis», qualquer parcela delimitada do solo situada à sua superfície ou sob a sua superfície, que possa ser objeto de um direito real (alínea a)); Qualquer edifício ou construção fixado ao solo ou no solo, acima ou abaixo do nível do mar, que não possa ser facilmente desmantelado ou deslocado (alínea b)); Qualquer elemento que tenha sido instalado e faça parte integrante de um edifício ou de uma construção, sem o qual estes não estão completos, tais como portas, janelas, telhados, escadas e elevadores (alínea c)); Qualquer elemento, equipamento ou máquina permanentemente instalado num edifício ou numa construção que não possa ser deslocado sem destruir ou alterar o edifício ou a construção (alínea d)).

24. Por sua vez, a ordem jurídica interna define o conceito de locação de imóveis, conforme disposto no artigo 1022º do Código Civil (CC), com a redação introduzida pela Lei nº 6/2006, de 27 de Fevereiro, que aprova o Novo Regime do Arrendamento Urbano (NRAU): "Locação é um contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição."

25. Estas características, presentes no contrato de locação imobiliária constituem, pois, os seus elementos essenciais e, não só, devem estar presentes numa operação de arrendamento mas, para além disso, constituem as suas características predominantes. A locação do imóvel, no sentido de uma colocação passiva do imóvel à disposição, deve ser a prestação preponderante dessa operação económica.

26. A Jurisprudência Comunitária considera que qualquer prestação que esteja para além deste âmbito não deve beneficiar da isenção. Nos termos do artigo 135, nº 1, alínea I) e nº 2 da Diretiva IVA, não beneficiam da isenção prevista na alínea I) do nº 1 as seguintes operações: "a) As operações de alojamento, tal como definidas na legislação dos Estados-Membros, realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas, incluindo as locações de campos de férias ou de terrenos para campismo; b) A locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos; c) A locação de equipamento e de maquinaria de instalação fixa; d) A locação de cofres-fortes".

27. As exceções à isenção correspondem a operações económicas que englobam não só situações de locação de imóveis propriamente ditas, mas também outro tipo de características provenientes de outros contratos e que, por esse facto, perdem a qualidade de mera colocação à disposição de locais ou de superfícies de imóveis em contrapartida de uma retribuição ligada ao

decurso do tempo.

28. Nestas operações estamos perante contratos onde sobreleva a importância de outro tipo de serviços em relação à simples locação de espaço, nomeadamente, instalações ou áreas devidamente preparadas e apetrechadas para dar continuidade ao exercício de atividades comerciais ou industriais.

29. São, assim, de excluir da isenção todas as situações que, embora partilhem alguns elementos presentes num contrato de locação, se caracterizam essencialmente por integrarem outras prestações de serviços conexas à fruição do imóvel e que implicam uma exploração ativa dos bens imóveis, para além do seu simples gozo temporário.

30. A Administração Tributária e Aduaneira (AT) tem utilizado um critério preciso que permite distinguir as situações de mero arrendamento de outras situações em que se verifica um aluguer do bem, pois, nas condições em que é realizado, proporciona ao locatário um determinado valor acrescentado.

31. Assim, só se encontra isenta de IVA a locação de bens imóveis quando for efetuada "paredes nuas", no caso de prédios urbanos ou de parte urbana em prédios mistos, ou "apenas o solo" no caso de prédios rústicos.

32. No entanto, o conceito de "paredes nuas" não se subsume apenas no atrás exposto, deve ser interpretado à luz da ideia de diferenciação entre o conceito civilístico de locação de bens imóveis (nos termos do artigo 1022º do CC), o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição e o conceito de cedência temporária de estabelecimento ou cessão de estabelecimento ou cessão de exploração de estabelecimento (nos termos do artigo 1109º do CC, na redação da Lei nº 6/2006, de 27 de fevereiro, NRAU), transferência temporária e onerosa do gozo do prédio ou de parte dele, em conjunto com a exploração de um estabelecimento comercial ou industrial nele instalado.

33. Verifica-se, pois, que o conceito de "paredes nuas", não se limita ao facto de a locação ser acompanhada ou não de determinados bens de equipamento, mobiliário ou utensílios. Está, também, intrinsecamente relacionado com a aptidão produtiva do imóvel, ou seja, a sua preparação para o exercício de uma atividade empresarial.

34. Este conceito permite-nos, desde logo, limitar a isenção da locação de imóveis às situações em que cedência do gozo do imóvel não é acompanhada de quaisquer bens de equipamento instalados no imóvel ou acompanhada do fornecimento de mobiliário e/ou de outros utensílios.

35. Tratando-se de uma locação de espaços devidamente preparados para o exercício de uma atividade, apetrechado com um mínimo de condições que vão para além do conceito, necessariamente restrito de "paredes nuas", ou se for acompanhado de outras prestações de serviços, a isenção já não se verifica, ficando sujeita a imposto sobre o valor acrescentado.

36. O TJUE entendeu que a operação de locação de bens imóveis, para poder beneficiar da isenção, deve reunir as características essenciais da locação, as quais incluem o direito de ocupar uma propriedade determinada como se se tratasse de um bem próprio e de excluir da mesma ou aí admitir outrem, bem como a tomada em consideração da duração dessa ocupação no consentimento das partes, em especial enquanto critério de fixação do preço;

essas características devem, além disso, ser predominantes no contrato (...) isso significa excluir da isenção os contratos que, se bem que partilhem de alguns elementos do contrato de locação, se caracterizam essencialmente por uma prestação de serviços conexa à fruição do imóvel, daí a necessidade de distinguir se a operação deve ser considerada como ocupação de um bem imóvel ou como um serviço prestado, em relação ao qual o bem imóvel constitui uma condição incidental, embora essencial.

37. Alguma jurisprudência do TJUE define o conceito de locação de bens imóveis para efeitos de isenção do IVA, nos seguintes termos: operação económica em que o proprietário de um imóvel cede ao locatário (prestação de serviços) - acórdão de 9 de outubro 2001, proc.º C-409/98; o direito de ocupar o imóvel e dele excluir outras pessoas - acórdão de 12 de Junho 2003, proc.º C-275/01; contra o pagamento de uma renda (contraprestação) - acórdão de 8 de maio 2003, proc.º C-269/00; por um prazo convencionado - acórdão de 18 novembro 2004, proc.º C-284/03.

38. No entanto, para determinar a natureza de uma operação tributável, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão para apurar os seus elementos característicos.

39. O TJUE, no citado acórdão de 09 de outubro de 2001, processo c-409/98, quanto à abrangência da isenção prevista no artigo 13º B da Sexta Diretiva (atual artigo 135º da Diretiva IVA) observa, ainda, "(...) A locação de bens imóveis na acepção do artigo 13º B, alínea b), da Sexta Diretiva consiste, no essencial, no facto do proprietário de um imóvel ceder ao locatário, contra uma renda e por um prazo convencionado, o direito de ocupar o seu bem e dele excluir outras pessoas (...)". "É, pois, o proprietário que efetua a prestação de serviços tributável e o locatário que paga, em troca dela, uma contrapartida (...)".

40. No mesmo processo, consta das conclusões do Advogado-Geral: "Com efeito, a opinião segundo a qual as características da locação devem ser predominantes num dado contrato, a fim de que este possa beneficiar da correspondente isenção, parece-nos muito importante para o objetivo ora em causa. De facto, isso significa excluir da isenção os contratos que, se bem que partilhem de alguns elementos do contrato de locação, se caracterizam essencialmente por uma prestação de serviço conexa à fruição do imóvel (...)".

41. No mesmo documento é, ainda, referido "(...) para avaliar quais são os elementos predominantes num determinado contrato, não nos podemos limitar a um exame abstrato ou puramente formal do mesmo. Sendo necessário identificar a função económica do contrato, isto é, a função concreta que o mesmo é objetivamente chamado a desempenhar para satisfazer os interesses das partes. Por outras palavras, é necessário que seja identificado aquilo que, na tradição jurídica dos vários países europeus, é definido como a causa do negócio jurídico, que é precisamente entendida como a função económica do mesmo, destinada à composição dos interesses em jogo. No caso do contrato de arrendamento, como ficou dito, essa função consiste na transferência, de um sujeito para outro, por um dado período de tempo, da fruição exclusiva de um imóvel (...) Mesmo admitindo que se trata, de facto, de contratos distintos, estar-se-ia, todavia, também neste caso, na presença de dois negócios jurídicos estreitamente conexos, uma vez que se

caracterizam pela mesma função económica. Isto é, mais uma vez, para estabelecer se a operação de que falamos pode ser considerada isenta de IVA, é necessário ter em conta a função que ela é chamada a desempenhar no seu todo".

42. Para saber se esta definição se ajusta a um pacto específico, devem tomar-se em consideração todos os elementos característicos da operação e as circunstâncias em que esta se desenvolve, revelando-se decisivo o seu conteúdo objetivo, qualquer que seja a qualificação que as partes lhe tenham concedido.

43. Parte-se do pressuposto que o contrato a celebrar não irá ser uma passiva colocação à disposição dos prédios em contrapartida de uma retribuição (renda) ligada ao decurso do tempo, mas uma prestação de serviços suscetível de ser diferentemente qualificada.

44. O contrato entre as partes proporciona ao locador um determinado valor acrescentado até porque, é previsto no mesmo um aumento mínimo que vigorará mesmo que o coeficiente oficial de atualização aplicável às rendas nos arrendamentos não habitacionais seja inferior.

45. O facto do imóvel ser acompanhado de um conjunto de equipamentos básicos e do mobiliário essencial e necessário ao funcionamento do hotel, como por exemplo, equipamento de cozinha, equipamento de ginásio, equipamento musical, mobiliários diverso (camas, mesas de cabeceira, armários, roupeiros, aparadores, sofás, estantes, varões), cortinados, reposteiros, colchas, equipamentos de som e luz, etc., indicia que o arrendamento do referido imóvel tem como objeto a exploração de uma atividade económica e que o tipo de negócio descrito extravasa a mera locação de bens imóveis prevista na alínea 29), do artigo 9º do CIVA.

46. Nesta perspetiva, nem a operação de arrendamento puro e simples ocorre sem a finalidade de com ela a requerente exercer uma atividade económica, nem a exploração dessa atividade de hotel, pode ocorrer sem a concretização do referido arrendamento.

47. Conclui-se, pois, no sentido de que se está perante um modelo de contrato onde se destaca a relevância de outro tipo de serviços em relação à simples locação do espaço que, apesar de partilharem de alguns dos elementos preponderantes do contrato de locação, se caracterizam por integrarem outras prestações de serviços conexas à fruição do imóvel, muito para além do simples gozo temporário do bem, pelo que a operação configura um serviço genericamente prestado e não a mera característica específica que, em regra, é atribuída à ocupação de um bem imóvel.

48. Assim, pelo atrás exposto não se mostra aplicável a isenção prevista no corpo da alínea 29) do artigo 9º do CIVA, por força de exclusão prevista na subalínea c), da mesma alínea, pois a operação em causa configura uma cedência de exploração de estabelecimento, aplicando-se a essa cedência de exploração, por força do disposto na alínea c) do nº 1, do artigo 18º do CIVA, a taxa normal do imposto, atualmente em 23%.

CONCLUSÃO

49. A locação, pela requerente, de um imóvel no qual funciona uma unidade hoteleira, acompanhado do respetivo equipamento e mobiliários básicos e

essenciais ao funcionamento do hotel, configura a exploração de uma atividade económica, extravasando a mera locação de bens imóveis, tal como prevista na alínea 29), do artigo 9º do CIVA.

50. Esta locação configura uma operação sujeita a IVA à taxa normal por força do disposto na alínea c) do nº 1, do artigo 18º do CIVA.