

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 18º

Assunto: Taxas - Residência de estudantes, destinada ao respetivo alojamento - Contratos de alojamento local

Processo: nº **13540**, por despacho de 2018-05-03, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I - Do Pedido

1. A Requerente é uma sociedade comercial cujo objeto social consiste na "compra e venda de imóveis e arrendamento de bens imóveis, incluindo a revenda de imóveis adquiridos para esse fim, bem como urbanização, construção e administração de bens imóveis próprios ou alheios, exploração de residências de estudantes e estabelecimentos de alojamento local, elaboração de projetos e prestação de serviços relativos às atividades imobiliárias."

2. No âmbito da sua atividade pretende adquirir dois prédios urbanos e um terreno para construção, situados em Coimbra, a que correspondem os artigos ...

3. O prédio, que se localiza numa área histórica, será objeto de obras de construção, reabilitação e conservação, visando a sua recuperação e adaptação para implementação de um projeto destinado à criação e exploração de uma residência de estudantes.

4. O referido projeto (em fase de estudo e planeamento) prevê que uma área relevante do Prédio seja destinada a áreas comuns, nomeadamente uma sala de cinema, biblioteca, piscina, ginásio, um espaço adaptado para acolher uma portaria/receção, bem como salas adaptadas para estudo e zonas de estar comuns. Estas áreas comuns são usadas livre e gratuitamente pelos clientes da Requerente.

5. Por outro lado, a Requerente prevê incluir uma lavandaria a cujos serviços os clientes podem recorrer, mediante o pagamento de valores a definir, bem como a prestação de serviços de limpeza de quartos, nos mesmos termos e condições.

6. O prédio será composto por áreas comuns e unidades de alojamento, vulgarmente designadas por estúdios. Cada um dos estúdios será mobilado, equipado e composto por casa de banho, uma kitchenette, e por uma zona de refeição e/ou estudo e uma zona de descanso/dormida.

7. No prédio, depois de terminada a construção, reabilitação e conservação, a Requerente pretende desenvolver a atividade para a qual foi constituída e que é a descrita no objeto social, ou seja:

i. A exploração da atividade de residência de estudantes, destinada ao respetivo alojamento, por períodos de tempo a acordar individualmente, tendencialmente não superiores ao período letivo, mediante a celebração de

um contrato atípico de alojamento que compreende a cedência do espaço associada às prestações de serviços que seguidamente se descrevem; e

ii. Durante o período de férias letivas, os apartamentos poderão ser objeto de contratos de alojamento local, ao abrigo do disposto no Decreto-lei n.º 128/2014, de 29 de agosto, que aprova o regime jurídico da exploração dos estabelecimentos de alojamento local.

8. Além da cedência do espaço vão estar abrangidos nos contratos a celebrar diversos serviços, tais como serviço de receção e de segurança, lavandaria e os serviços de limpeza das áreas comuns. Como contrapartida pelos serviços prestados será fixada uma remuneração global, tendencialmente paga através de um pagamento único antecipado ou, em determinadas situações e caso seja prestada uma caução de valor ainda por determinar, mediante prestações.

9. A Requerente pretende obter a confirmação do seguinte:

i. Que a taxa de imposto a aplicar nas contraprestações a receber em virtude dos contratos de alojamento celebrados com os estudantes e no âmbito da exploração de atividade de alojamento local é a taxa reduzida, por enquadramento na verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA; e

ii. Que pode deduzir o imposto suportado nos trabalhos preparatórios da atividade tributada que se propõe desenvolver.

II - Enquadramento tributário proposto pela Requerente

10. A requerente propõe o seguinte enquadramento jurídico-tributário:

"Na medida em que prestará serviços alojamento com funções análogas aos abrangidos pela atividade hoteleira, a Requerente entende subsumir-se na definição de estabelecimento de tipo hoteleiro, devendo nas contraprestações a cobrar pelos contratos de alojamento celebrados com os estudantes e no âmbito da exploração de atividade de alojamento local liquidar IVA à taxa reduzida, ao abrigo do disposto na alínea a) do nº 29 do artigo 9.º conjugada com a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º, ambos do Código do IVA, e da verba 2.17 da Lista I anexa àquele diploma legal. Ademais, no sentido em que a atividade de exploração projetada consubstanciará uma atividade tributável em sede de IVA, entende a Requerente que terá direito à dedução da totalidade do imposto suportado nas respetivas atividades preparatórias, nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 20.º e do artigo 22.º do Código do IVA."

III - Enquadramento das operações descritas face ao Código do IVA

11. Previamente ao enquadramento das operações propriamente ditas, importa recordar que, nos termos do artigo 32.º do Código do CIVA, sempre que se verificarem alterações de qualquer dos elementos constantes da declaração relativa ao início de atividade, o sujeito passivo deve entregar a respetiva declaração de alterações.

12. Consultado o Sistema de Registo de Contribuintes verifica-se que a Requerente está enquadrada no regime normal com periodicidade trimestral, exercendo operações que conferem direito à dedução, desenvolvendo as seguintes atividades: "Construção de edifícios (Residenciais e não residenciais)

" - CAE 4120 e "Arrendamento de bens imobiliários" - CAE 068200.

13. Assim, se a atividade que a Requerente vai desenvolver é a exploração dos imóveis como "Residência de Estudantes" e/ou Alojamento local, deve entregar uma declaração de alterações adicionando as mencionadas atividades e os respetivos CAE (Código de atividade económica).

14. Feita a menção à necessidade de apresentação da declaração de alterações por forma a que o enquadramento da Requerente reflita as atividades que efetivamente vai desenvolver, importa proceder à análise das questões colocadas.

15. O artigo 9.º alínea 29) do CIVA estabelece que a locação de bens imóveis é isenta de IVA. Contudo, a subalínea a) da alínea 29) deste artigo determina que a isenção não abrange, entre outras, as prestações de serviço de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas.

16. O Decreto-lei n.º 39/2008, de 7 de março, alterado e republicado pelo Decreto-lei n.º 15/2014, de 23 de janeiro, que reúne num único diploma o regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, estabelece, no artigo 11.º, que "são estabelecimentos hoteleiros os empreendimentos turísticos destinados a proporcionar alojamento temporário e outros serviços acessórios ou de apoio, com ou sem fornecimento de refeições, e vocacionados a uma locação diária", classificando os hotéis, hotéis-apartamentos (aparthotéis) e pousadas como estabelecimentos hoteleiros, nas condições da citada norma.

17. O Decreto-lei n.º 128/2014, de 29 de agosto, alterado pelo Decreto-lei n.º 63/2015, de 23 de abril, que aprova o regime jurídico da exploração dos estabelecimentos de alojamento local, estabelece, no seu artigo 2.º, que se consideram estabelecimentos de alojamento local aqueles em que são prestados serviços de alojamento temporário a turistas, mediante remuneração, e que reúnam os requisitos previstos nesse diploma.

18. O artigo 4.º n.º 1 do diploma em referência determina que para todos os efeitos, a exploração de estabelecimento de alojamento local corresponde ao exercício, por pessoa singular ou coletiva, da atividade de prestação de serviços de alojamento.

19. E o n.º 2 daquele artigo 4.º presume existir exploração ou intermediação de estabelecimento de alojamento local quando um imóvel ou fração deste (a) "seja publicitado, disponibilizado ou objeto de intermediação, por qualquer forma, entidade ou meio, nomeadamente agências de viagens e turismo ou sites da Internet, como alojamento para turistas ou como alojamento temporário;" ou (b) "estando mobilado e equipado, neste sejam oferecidos ao público em geral, além de dormida, serviços complementares ao alojamento, nomeadamente limpeza ou receção, por períodos inferiores a 30 dias".

20. As prestações de serviço que a requerente descreve como pretendendo realizar consubstanciam-se em serviços de alojamento e, de acordo com as características que descreve, esse alojamento é efetuado no âmbito de uma atividade com funções análogas à atividade hoteleira, pelo que tais prestações de serviços estão excluídas do âmbito de isenção do artigo 9.º alínea 29) do Código do IVA.

21. Uma vez que as prestações de serviço em causa estão, nos termos

conjugados dos artigos 4.º n.º 1 e 1.º n.º 1 alínea a) do Código do IVA, sujeitos a IVA e dele não isentas, torna-se necessário apurar qual a taxa de imposto a aplicável.

22. A verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA, determina que são tributadas à taxa reduzida as prestações de serviços efetuadas no âmbito do alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro. A taxa reduzida aplica-se exclusivamente ao preço do alojamento, incluindo o pequeno-almoço, se não for objeto de faturação separada, sendo equivalente a metade do preço da pensão completa e a três quartos da meia-pensão.

23. Conforme acima referido, o Decreto-lei n.º 39/2008, de 7 de março, alterado e republicado pelo Decreto-lei n.º 15/2014, de 23 de janeiro, considera que "são estabelecimentos hoteleiros os empreendimentos turísticos destinados a proporcionar alojamento temporário e outros serviços acessórios ou de apoio, com ou sem fornecimento de refeições, e vocacionados a uma locação diária".

24. A expressão "estabelecimento de tipo hoteleiro" utilizada na redação da verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA é mais abrangente que a expressão "estabelecimentos hoteleiros", uma vez que o conceito de "estabelecimento do tipo hoteleiro" inclui, não só os estabelecimentos hoteleiros a que se refere o artigo 11.º do Decreto-lei n.º 39/2008, de 7 de março, mas também outros estabelecimentos com funções equiparáveis. Deve entender-se por serviços de alojamento, o alojamento propriamente dito, assim como prestações de serviços acessórias a esse alojamento, nomeadamente limpezas e prestações de serviços de apoio.

25. Deste modo, se a Requerente vier a prestar os serviços de alojamento nos termos enunciados, nas contraprestações que receba relativamente ao alojamento de estudantes, bem como ao alojamento de turistas no âmbito da sua atividade de alojamento local, deve, por enquadramento na verba 2.17, da Lista I anexa ao Código do IVA, liquidar IVA à taxa reduzida prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º, do mesmo Código.

26. Relativamente aos serviços enunciados pela Requerente no ponto 6 da sua "Descrição dos Factos", mais concretamente, os serviços de lavandaria e os serviços de limpeza de quartos, uma vez que não são incluídas nos serviços de alojamento, são tributadas à taxa normal, de 23%, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA.

27. Caso a requerente inclua o fornecimento de refeições no âmbito dos contratos de alojamento, deve ter em consideração que, conforme resulta da redação da citada verba 2.17, a aplicação desta taxa está prevista exclusivamente para o preço do alojamento, pequeno-almoço incluído, se este não for objeto de faturação separada, e sendo equivalente a metade do preço da pensão completa e a três quartos do preço da meia pensão.

28. No que diz respeito ao direito à dedução do imposto suportado com os trabalhos que precedem o início da exploração da residência de estudantes/estabelecimento de alojamento local, esclarecemos que o facto de esses trabalhos serem realizados previamente ao início da referida exploração não retira à Requerente o direito à dedução do IVA, na condição desta ter a intenção, confirmada por elementos objetivos, de naquele prédio desenvolver uma atividade tributada, e de se verificarem os requisitos previstos nos artigos 19.º e seguintes do Código do IVA.

29. Este entendimento é, de resto, confirmado pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, da qual citamos, a título de exemplo o acórdão proferido no processo C-37/95, de 15 de janeiro de 1998, segundo o qual "(o) artigo 17.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de permitir que um sujeito passivo, agindo como tal, deduza o IVA de que é devedor relativamente a bens que lhe foram entregues ou serviços que lhe foram prestados para efeitos de trabalhos de investimento destinados a serem utilizados no âmbito de operações tributadas. O direito à dedução subsiste mesmo que, por razões alheias à sua vontade, o sujeito passivo jamais tenha feito uso de tais bens e serviços para realizar operações tributadas. Sendo caso disso, a entrega de bens de investimento durante o período de ajustamento pode dar lugar ao ajustamento da dedução nas condições previstas no n.º 3 do artigo 20.º da Directiva 77/388."

30. Concluindo, conforme ficou expresso, cumpridas as exigências relativas ao direito à dedução previstas nos artigos 19.º e seguintes do Código do IVA, o facto de o IVA ser suportado em trabalhos prévios ao início da exploração da residência de estudantes/ estabelecimento de alojamento local, não é impeditivo do exercício do direito à dedução do imposto suportado.