

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: al a) do n.º 1 do art. 18.º, verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA; al c) do n.º 1 do art. 18.º
- Assunto: taxas - "estabelecimento de tipo hoteleiro" - Atividade relacionada com residência de estudantes, serviços não superiores a período letivo - Exploração turística, nas férias letivas, em alojamento local.
- Processo: **nº 13935**, por despacho de 2018-07-26, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), com o objetivo de se determinar o enquadramento dos factos infra descritos, em sede de imposto sobre o valor acrescentado, cumpre prestar a seguinte informação:

I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. A requerente é uma sociedade comercial cujo objeto social consiste na "compra, venda e arrendamento de imóveis, incluindo a revenda dos imóveis, adquiridos para esse fim, bem como a urbanização, construção e administração de imóveis próprios e alheios, bem como a exploração de residências de estudantes e estabelecimentos de alojamento local, a elaboração de projetos e prestação de serviços relativos à atividade imobiliária", conforme a Certidão Comercial Permanente cujo código de acesso é o
2. Para efeitos da prossecução do objeto social que se propõe desenvolver, a requerente adquiriu um imóvel sito na Rua ..., cuja caderneta predial e certidão predial permanente se encontram juntas ao presente pedido de informação.
3. O prédio está a ser 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, encontrando-se a requerente no momento a exercer todas as atividades preparatórias necessárias ao início da sua atividade.
4. O referido projeto prevê que uma área relevante do prédio seja destinada a áreas comuns, nomeadamente uma sala de cinema, biblioteca, piscina, ginásio, um espaço adaptado para escolher uma portaria/receção, salões de festa, "lounges", terraços mobilados, bem como salas adaptadas para estudo e zonas de estar comuns.
5. As áreas comuns acima descritas poderão ser utilizadas livre e gratuitamente pelos clientes da requerente.
6. Por outro lado, prevê-se a inclusão de uma lavandaria a cujos serviços os clientes da requerente poderão recorrer, mediante pagamento de valores ainda a definir, bem como a prestação de serviços de limpeza de quartos, nos mesmos termos e condições e ainda acesso gratuito a internet (wifi).

- 7.** Tendo em conta o exposto, o prédio em questão, será, assim, composto por áreas comuns e unidades de alojamento, vulgo estúdios.
- 8.** Por sua vez, cada um dos estúdios será mobilado, equipado e composto por uma casa de banho, por uma kitchenette, e por uma zona de refeição e/ou estudo e uma zona de descanso/dormida.
- 9.** 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 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.
- 10.** Nos contratos que a requerente perspetiva celebrar com os seus clientes encontram-se abrangidos, para além da cedência do espaço, diversos serviços, tais como o serviço de receção e de segurança, lavandaria, serviços de limpeza das áreas comuns e o acesso a internet (wifi), entre outros.
- 11.** Em contrapartida pelos serviços prestados no âmbito dos contratos celebrados com os estudantes, perspetiva-se a fixação de uma remuneração global que tendencialmente será paga através de um pagamento único antecipado ou, em determinadas situações e caso seja prestada uma caução de valor ainda a determinar, mediante prestações.

II - ENTENDIMENTO PROPOSTO PELA REQUERENTE

12. Na medida em que a requerente presta serviços de alojamento com funções análogas aos abrangidos pela atividade hoteleira, entende subsumir-se na definição de estabelecimentos 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 subalínea a), da alínea 29), do artigo 9.º, conjugada com a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º, ambos do Código do IVA (CIVA), e da verba 2.17, da Lista I, anexa àquele diploma.

III - ENQUADRAMENTO DAS OPERAÇÕES FACE AO CÓDIGO DO IVA

13. Verifica-se, por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, que o sujeito passivo se encontra enquadrado no regime normal, com periodicidade trimestral, pela atividade de "construção de edifícios (residenciais e não residenciais)", CAE 41200, desde 2017-03-27.

14. A alínea 29) do artigo 9.º do Código do IVA (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.

15. 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.

16. Por sua vez, 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.

17. O n.º 1 do artigo 4.º 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.

18. 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".

19. Embora as prestações de serviços que a requerente descreve possam corresponder a períodos superiores a 30 dias, as mesmas não podem deixar de se caracterizar como serviços de alojamento, atendendo ao conjunto de serviços complementares à dormida, prestados no âmbito de uma atividade com funções análogas à atividade hoteleira.

20. Os serviços em causa estão, assim, excluídos do âmbito da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, tornando-se necessário apurar qual a taxa de imposto aplicável.

21. 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.

22. 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 limpeza de quartos, quando incluída, e prestações de serviços de apoio.

23. Deste modo, nas contraprestações que receba relativamente ao alojamento de estudantes, deve, por enquadramento na verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA, liquidar IVA à taxa reduzida (6%), prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código.

24. Recordamos, ainda, que caso sejam prestados serviços não incluídos nos serviços de alojamento, os mesmos são, em qualquer caso, tributados à taxa que lhes couber individualmente, nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA. De igual modo, as prestações de serviços de alojamento local fornecidas durante os períodos de férias dos estudantes, beneficiam de enquadramento na mesma verba.

25. Consideram-se ainda incluídos na verba 2.17 os serviços disponibilizados gratuitamente no âmbito do serviço de alojamento, como sejam a portaria/receção, a limpeza dos espaços comuns e o acesso às várias valências mencionadas no pedido.

26. A respeito desta matéria, cabe assinalar que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) o entendimento vertido, nomeadamente no Acórdão proferido no âmbito do processo C 432/15, segundo o qual, em determinadas circunstâncias, "várias prestações formalmente distintas, suscetíveis de serem realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas uma operação única quando não sejam independentes (v. acórdão de 2 de dezembro de 2010, Everything Everywhere, C 276/09, EU:C:2010:730, n.º 23 e jurisprudência aí referida)".

27. Está em causa uma operação única, nomeadamente, quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estiverem tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um caráter artificial (acórdãos de 27 de outubro de 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank, C 41/04, EU:C:2005:649, n.º 22, e de 29 de março de 2007, Aktiebolaget NN, C 111/05, EU:C:2007:195, n.º 23)".

28. É, também, o que sucede nos casos em que se deva considerar que um ou mais elementos constituem a prestação principal, ao passo que, inversamente, um ou vários elementos devem ser vistos como uma ou várias prestações acessórias que partilham o destino fiscal da prestação principal. Em particular, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (acórdãos de 25 de fevereiro de 1999, CPP, C 349/96, EU:C:1999:93, n.º 30, e de 21 de fevereiro de 2008, Part Service, C 425/06, EU:C:2008:108, n.º 52)".

29. Do exposto resulta, assim, que está em causa uma operação única, quando várias prestações fornecidas pelo sujeito passivo ao cliente estiverem tão estreitamente ligadas que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável. Caso tal não se verifique, nomeadamente por uma dada prestação não constituir para a clientela um fim em si mesmo, mas apenas um meio de beneficiar, em melhores condições, do serviço principal do prestador, a prestação deve ser qualificada como acessória.

30. Para além das prestações principais e acessórias, podem ainda ser disponibilizados serviços com um carácter de complementaridade, que não se destinando apenas a possibilitar o melhor usufruto da prestação principal, têm como objetivo enriquecer ou valorizar a experiência do cliente.

31. Face a estes conceitos deve entender-se que os serviços de alojamento, referidos na verba 2.17 da Lista I, anexa ao CIVA, incluem, além do alojamento propriamente dito, as prestações de serviços acessórias típicas a esse alojamento, nomeadamente limpeza de quartos, disponibilização de ligação à internet, ainda que paga, e prestações de serviços de apoio.

32. Cabe concluir que as prestações fornecidas aos estudantes com carácter de complementaridade em relação aos serviços de alojamento, não sendo intrínsecas à atividade hoteleira, não beneficiam de enquadramento na citada verba 2.17 da Lista I, anexa ao CIVA.

33. É o que sucede, nomeadamente, com serviços de lavandaria adicionais disponibilizados a pedido do cliente, que consubstanciam prestações de serviços complementares à atividade de hotelaria, mas não indissociáveis da mesma, sendo, por conseguinte, tributáveis à taxa normal (23%), nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

34. Se os serviços complementares são facultados juntamente com o alojamento, como se de uma prestação única se tratasse, tendo como contrapartida um valor único global, deve indicar separadamente os elementos previstos nas alíneas b), c) e d) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, conforme determina a alínea f) do mesmo número.

35. Por fim, assinala-se que, 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, esta aplica-se exclusivamente ao preço do alojamento com pequeno-almoço incluído, se este não for objeto de faturação separada, sendo equivalente a metade do preço da pensão completa e a três quartos do preço da meia pensão, conforme esclarece o Ofício-circulado n.º 30181, de 2016-06-06, da Área de Gestão Tributária do IVA, no seu ponto 4.3:

(i) Alojamento com pequeno-almoço incluído:

- Aplica-se a taxa reduzida do imposto, por força da verba 2.17 da Lista I;

(ii) Regime de pensão completa (alojamento com pequeno-almoço + almoço + jantar);

- 50% do preço é tributado à taxa reduzida de IVA por força da verba 2.17 da Lista I e a restante metade é tributada de acordo com o disposto na verba 3.1 da Lista II;

(iii) Regime de meia pensão (alojamento com pequeno almoço + uma refeição principal):

- 75% do preço é passível de IVA à taxa reduzida por aplicação da verba 2.17 da Lista I e 25% do preço é tributado de acordo com o previsto na verba 3.1 da Lista II.

36. Caso estes serviços sejam objeto de faturação separada, a taxa reduzida apenas é aplicável aos serviços de alojamento, sendo as operações efetuadas no âmbito dos serviços de alimentação e bebidas tributadas em conformidade

com a verba 3.1 da Lista II.

A este respeito deve consultar o Ofício-circulado n.º 30181/2016, de 6 de junho.