

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: verba 2.17 da Lista I, anexa ao CIVA
- Assunto: Taxas - Alojamento a estudantes, que inclui o alojamento propriamente dito e serviços indissociáveis do mesmo.
- Processo: nº 14369, por despacho de 2018-09-28, do Sub-Diretor Geral do IVA.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre prestar a seguinte informação:

I - PEDIDO

1. A requerente refere ter como objeto social a atividade de arrendamento e exploração de bens imobiliários próprios ou arrendados, nomeadamente edifícios residenciais e não residenciais, exploração de residências de estudantes e estabelecimentos de alojamento local, elaboração de projetos de prestação de serviços relativos a atividade imobiliária, arrendamento e subarrendamento de bens imóveis e atividade de alugar.
2. Acrescenta que a sua atividade compreende, ainda, o comércio por grosso e a retalho de artigos e *merchandising* em que se oferece ao consumidor a possibilidade de encomendar pelo correio, telefone, televisão ou outro meio de comunicação, os bens ou serviços divulgados através de catálogos, revistas, jornais, impressos ou quaisquer outros meios gráficos ou audiovisuais incluindo internet, bem como as atividades de consultadoria técnica, exploração de sítios web, gestão de redes sociais e tratamento de informação em bases de dados, prestação de serviços de carácter administrativo e lavandaria.
3. No âmbito do seu objeto social refere arrendar apartamentos, que posteriormente subarrenda em quartos totalmente equipados (televisão, armários, mesas, candeeiros, etc...) principalmente a estudantes, com um ambiente social adequado e o fornecimento de diversos serviços que contribuem para o seu bem-estar.
4. O alojamento é celebrado por períodos de tempo a acordar individualmente, mediante a celebração de um contrato atípico de alojamento, que compreende a cedência do espaço associada a uma série de prestações de serviços indissociáveis, nomeadamente, água, gás, eletricidade, televisão, internet, limpeza das áreas comuns, reparações e manutenção, segurança e seguro de responsabilidade civil.
5. Em suma, a requerente desenvolve uma atividade de alojamento de estudantes em apartamentos por si previamente arrendados, disponibilizando, ainda, diversos serviços conexos com o alojamento, e do mesmo indissociável.
6. Como contraprestação dos serviços prestados no âmbito dos contratos celebrados com os estudantes e público em geral prevê-se a fixação de uma renda fixa que é paga mediante vencimentos periódicos mensais.
7. A faturação aos estudantes será efetuada pela requerente, e o valor da renda, que lhes será debitada mensalmente, incluirá todos os serviços

enunciados no ponto 4.

8. Face aos factos supra descritos, a requerente vem questionar o seguinte:

(i) Qual o enquadramento, em sede de IVA, desta atividade, nomeadamente, a sujeição a IVA do alojamento dos estudantes, com todos os serviços conexos, nele incluídos?

(ii) Qual a taxa aplicável a esta atividade?

9. Por último, a requerente acrescenta que, no que respeita aos serviços de alojamento para estudantes, e cujo preço será objeto de faturação mensal, havendo uma única contraprestação que incluirá não só o valor do alojamento, como as prestações de serviços (sem discriminação) identificadas no ponto 4, estes configuram uma prestação de serviços sujeita a IVA, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e n.º 1 do artigo 4.º, ambos do Código do IVA (CIVA), e exceção à isenção prevista na subalínea a) da alínea 29) do artigo 9.º do mesmo diploma.

10. Os referidos serviços de alojamento enquadram-se no conceito de "alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro" estando sujeitos à taxa reduzida (6%), por aplicação da verba 2.17 da Lista I, anexa ao CIVA, em conjugação com o n.º 1 da alínea a) do artigo 18.º do mesmo código.

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

11. Verifica-se, por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, que a requerente se encontra enquadrada no regime normal, com periodicidade trimestral, desde 2017-10-12, pela atividade principal de "Arrendamento de bens imobiliários", CAE 68200 e pelas atividades secundárias de "Comércio a retalho por correspondência ou via internet", CAE 047910, "Outros locais de alojamento", CAE 055900 e "Out. act. Consultadoria científicas, técnicas e similares, N.E.", CAE 074900.

12. 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 serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas.

13. O Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 março, alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 80/2017, de 30 de junho, 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.

14. Por sua vez, o Decreto-lei n.º 128/2014, de 29 de agosto, alterado e republicado pela Lei n.º 62/2018, de 22 de agosto, 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 nomeadamente a turistas, mediante remuneração, e que reúnam os requisitos

previstos nesse diploma.

15. 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.

16. 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 em 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".

17. 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.

18. 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.

19. 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.

20. 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.

21. 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. De igual modo, as prestações de serviços de alojamento local fornecidas durante os períodos de férias dos estudantes, beneficiam de enquadramento na mesma verba.

22. 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.

23. Consideram-se, ainda, incluídos na verba 2.17 os serviços disponibilizados no âmbito do serviço de alojamento sem acréscimo do valor tributável, como sejam a portaria/receção, a limpeza dos espaços comuns e o acesso às várias

valências mencionadas no pedido.

24. 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.

25. 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, destacando-se a limpeza de quartos, o fornecimento de água, gás e eletricidade, a disponibilização de ligação à internet e de televisão e outras prestações de serviços de apoio.

26. As prestações fornecidas aos estudantes com carácter de complementaridade em relação aos serviços de alojamento, não sendo intrínsecas e indissociáveis da atividade, não beneficiam de enquadramento na citada verba 2.17 da Lista I, anexa ao CIVA.

27. 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.

28. Se os serviços complementares são faturados juntamente com o alojamento, 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.

III - CONCLUSÃO

29. Face ao quadro normativo supra exposto, cumpre dar resposta às questões configuradas pela requerente.

O serviço de alojamento a estudantes em apreço, que abrange, para além do alojamento propriamente dito, serviços indissociáveis do mesmo, que consistem em fornecimento de "água, gás, eletricidade, televisão, internet, limpeza de áreas comuns, reparações e manutenção, segurança e seguro de responsabilidade civil", tendo como contraprestação uma renda fixa paga mediante vencimentos periódicos mensais, configura uma prestação de serviços sujeita a IVA, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, e dele não isenta, uma vez que se encontra excluída da subalínea a) da alínea 29) do artigo 9.º do mesmo diploma, e não beneficia de nenhuma outra norma de isenção deste imposto.

Os referidos serviços subsumem-se no conceito de "alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro" estando sujeitos à taxa reduzida (6%), por aplicação da verba 2.17 da Lista I, anexa ao CIVA, em conjugação com o n.º 1 da alínea a) do artigo 18.º do mesmo código.

Por último, alerta-se para o seguinte:

- O presente entendimento aplica-se apenas aos serviços acessórios elencados, carecendo de análise o enquadramento de quaisquer outros que a requerente venha a prestar no âmbito da atividade de alojamento a

estudantes;

- O fornecimento de bens ou serviços complementares, faturados distintamente, é passível de IVA à taxa correspondente.