

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do IVA - Lista I

Artigo/Verba: Verba 2.17 - Alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro. A taxa reduzida aplica-se exclusivamente ao preço do alojamento, incluindo o pequeno-almoço, se não for objecto de facturação separada, sendo equivalente a metade do preço da pensão completa e a três quartos do preço da meia pensão.

Assunto: Cedência de utilização de unidades de alojamento com prestação de serviços adicionais

Processo: 30936, com despacho de 2026-10-19, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: Vem, (...), com o NIPC (...), solicitar informação vinculativa, ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária

Sobre o assunto, cumpre informar:

I - CARATERIZAÇÃO DA REQUERENTE

1. A Requerente é uma sociedade unipessoal por quotas que exerce, a título principal, a atividade que tem por base o CAE 68120 - "Desenvolvimento de Projetos de Edifícios" e, a título secundário, as atividades que têm por base o CAE 55201 - "Alojamento Mobilado para Turistas", o CAE 68110 - "Compra e Venda de Bens Imobiliários" e o CAE 68200 - "Arrendamento e exploração de bens imobiliários próprios ou em locação".

2. Para efeitos de IVA, tendo indicado que efetua, simultaneamente, operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, constitui-se como um sujeito passivo misto tendo, pela prática de operações que conferem o direito à dedução, enquadramento no regime normal do IVA com periodicidade trimestral, desde 2026.01.01.

Atento o disposto no artigo 23.º do CIVA indicou utilizar para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, o método da afetação real de todos os bens.

II - O PEDIDO

3. A Requerente dedica-se à promoção imobiliária/desenvolvimento de projetos imobiliários, compra e venda de imóveis, exploração, arrendamento, gestão e administração de imóveis, bem como à atividade de prestação de serviços de alojamento.

4. No âmbito da sua atividade, a Requerente, desenvolveu um projeto imobiliário que consistiu na construção de vinte e quatro frações autónomas, independentes, distintas e isoladas entre si.

5. Das vinte e quatro frações construídas, a Requerente pretende transmitir quatro a terceiros, sendo essas transmissões abrangidas pela isenção do n.º 29) do artigo 9.º do Código do IVA, e destinar as restantes vinte à prestação de serviços de alojamento, mantendo a respetiva propriedade na sua esfera jurídica.

6. A Requerente refere que irá prestar um conjunto integrado de serviços que incluirá, entre outros, a cedência de utilização das unidades devidamente equipadas e

mobiladas, a prestação de serviços de gestão, organização e administração, a prestação de serviços de conservação e manutenção das unidades, o fornecimento de utilities (água, energia elétrica, televisão, gás, etc), a prestação de serviços de limpeza e mudança de têxteis de cama e atalhados e o fornecimento de outros materiais, utensílios e equipamentos operacionais.

7. Para comprovar esta intenção, a requerente junta ao pedido a minuta de um contrato de cedência de utilização e prestação de serviços que se encontra a ser finalizado com o cliente (...), relativamente à ocupação de dezanove das vinte unidades de alojamento, por um período de cinco anos, podendo, no entanto, ser denunciado a partir do 3.º ano da sua vigência, destinando-se as referidas unidades ao alojamento dos colaboradores do cliente.

8. É pretensão da Requerente celebrar um contrato similar para a vigésima unidade de alojamento.

9. A Requerente faz referência à Clausula 3 da minuta do contrato apresentada, com vista a concretizar os serviços a prestar. De acordo com a referida cláusula, para além da cedência das unidades de alojamento, encontra-se prevista a prestação de um conjunto de serviços adicionais, designadamente:

- Gestão, organização e administração das unidades de alojamento, tendo em vista o funcionamento e utilização das mesmas;
- Conservação e manutenção das unidades de alojamento (incluindo manutenção e reparações limitadas a danos resultantes do uso normal e prudente) e das áreas, equipamentos e infraestruturas comuns;
- Fornecimento de bens e serviços tendo em vista o funcionamento e utilização das unidades de alojamento, designadamente, abastecimento de água, energia elétrica, gás, telefone, televisão e internet (cabo e wifi);
- Limpeza das unidades de alojamento e respetivas áreas comuns, com uma periodicidade mínima semanal;
- Limpeza e mudança de têxteis de cama e atalhados das unidades de alojamento, com uma periodicidade mínima semanal;
- Fornecimento de outros materiais, utensílios e equipamentos operacionais (OS&E) necessários para a utilização das unidades de alojamento.

10. A Requerente faz ainda referência à Cláusula 5.ª da referida minuta, na qual são estabelecidos os termos da contraprestação devida, prevendo-se um preço único e global pelos serviços prestados, acrescido de IVA à taxa legal em vigor e faturado mensalmente.

11. A Requerente, entende que desempenhará uma gestão ativa e permanente dessas unidades de alojamento, não se estando, perante a mera colocação passiva de imóveis à disposição do locatário.

12. Fruto desse entendimento, considera que a operação em causa está excluída do âmbito da isenção do IVA aplicável à locação de bens imóveis, nos termos previstos na alínea a) do n.º 29) do artigo 9.º do Código do IVA.

13. Neste âmbito, é entendimento da requerente que os serviços que pretende vir a prestar têm enquadramento na verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA, aplicável a serviços de alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro.

14. Considerando que as vinte frações autónomas serão afetas a uma atividade tributada, que confere o direito à dedução do IVA incorrido, a Requerente entende que o imposto incorrido na construção do imóvel deverá ser deduzido nos termos gerais do

Código do IVA.

15. Face ao exposto, a Requerente solicita a confirmação do entendimento de que os serviços a serem prestados se enquadram no conceito de "alojamento em estabelecimento do tipo hoteleiro", previsto na verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA, ficando, nessa medida, sujeitos à taxa reduzida de IVA de 6%, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 18º do mesmo Código.

16. Adicionalmente, pretende ver confirmado que o direito à dedução do IVA suportado na construção das vinte frações autónomas que serão afetas à atividade de alojamento pode ser exercido desde já, nos termos dos artigos 19.º e seguintes do Código do IVA.

III - ENQUADRAMENTO LEGAL

17. A locação de bens imóveis é considerada uma prestação de serviços sujeita a IVA, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA, conjugada com o n.º 1 do artigo 4.º do mesmo Código.

18. No que respeita à operação em apreço afigura-se que, consubstanciando a mesma, uma prestação de serviços e, encontrando-se preenchidos os pressupostos de incidência objetiva e subjetiva do imposto, a mesma encontra-se abrangida pela sujeição a IVA.

19. Cumpre, contudo, aferir se a operação em causa, sendo sujeita a imposto, beneficia de alguma isenção, mais concretamente da isenção prevista no n.º 29) do artigo 9.º do Código do IVA, sendo que, para o efeito, é condição necessária tratar-se de uma locação.

20. Em termos de legislação nacional, determina o artigo 1022.º do Código Civil (CC) que «Locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição», assumindo a denominação de arrendamento a locação que tem por objeto coisas imóveis (artigo 1023.º do CC), podendo o arrendamento ser para fins habitacionais ou não habitacionais, sendo que, se nada for estipulado, o local arrendado deve ser gozado no âmbito das suas aptidões em conformidade com a licença de utilização (artigo 1067.º do CC).

21. Em sede de IVA, o n.º 29) do artigo 9.º do Código do IVA, isenta de imposto a locação de bens imóveis, afastando, nestes casos, a aplicação do princípio geral segundo o qual estão sujeitas a IVA as prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo.

22. Esta isenção resulta da transposição para o ordenamento jurídico nacional do disposto na alínea l) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro e, por constituir uma exceção ao princípio geral de tributação, deve ser objeto de interpretação estrita.

23. A isenção prevista no n.º 29) do artigo 9.º do Código do IVA não abrange, contudo, as operações descritas nas alíneas a) a e), desta norma legal, que se transcrevem:
"a) As prestações de serviços de alojamento, efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo;
b) A locação de áreas para recolha ou estacionamento colectivo de veículos;
c) A locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial;

- d) A locação de cofres-fortes;
- e) A locação de espaços para exposições ou publicidade".

24. Esta disposição resulta da transposição para o ordenamento jurídico nacional do disposto na alínea I) do n.º 1, e do n.º 2, ambos do artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA) segundo a qual:

«1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: (...)

I) A locação de bens imóveis.

2. Não beneficiam da isenção prevista na alínea I) do n.º 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.

Os Estados-Membros podem prever outras exceções ao âmbito de aplicação da isenção prevista na alínea I) do n.º 1.»

25. Estas exceções à isenção respeitam a operações económicas que, embora comportem a disponibilização de um imóvel, integram outras prestações ou elementos que lhes conferem características distintas da mera locação, deixando, por esse motivo, de se traduzir na simples colocação passiva do imóvel à disposição do utilizador, mediante uma contrapartida associada ao decurso do tempo.

26. Não constando da Diretiva IVA nem do respetivo Regulamento de Execução uma definição do conceito de "locação", nem tendo sido conferida competência aos Estados-Membros para fixar esse conceito em conformidade com os seus ordenamentos jurídicos, importa atender, nesta matéria, à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

27. Com efeito, atendendo à matriz comunitária do IVA, os Estados-Membros estão obrigados, na gestão e administração do imposto, a observar a jurisprudência produzida pelo TJUE na interpretação das normas da Diretiva IVA.

28. De acordo com a jurisprudência do TJUE, designadamente o Acórdão de 9 de outubro de 2001, processo C-409/98, par. 31, está-se perante uma locação de bens imóveis quando se verificam os seguintes pressupostos essenciais:

- (i) o proprietário do imóvel cede a uma pessoa (locatário),
- (ii) o direito de ocupar este imóvel, dele excluindo as outras pessoas,
- (iii) por um determinado prazo,
- (iv) em contrapartida de uma renda.

29. A locação deve traduzir-se, assim, na colocação passiva do imóvel à disposição do locatário, ligada ao mero decurso do tempo da locação, não gerando qualquer valor acrescentado significativo ou sendo acompanhada de quaisquer prestações de serviços que retirem à locação o carácter de preponderância na operação em causa.

30. Por outro lado, o TJUE tem vindo a afirmar que, quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de atos, há que tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a respetiva operação, a fim de determinar se, para efeitos de IVA, se está em presença de duas ou mais prestações distintas, ou de uma prestação única [Acórdão do processo C-282/22 (par. 27)].

31. O Tribunal tem igualmente considerado que várias operações formalmente distintas, suscetíveis de ser realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, à

tributação ou à isenção, devem ser consideradas uma operação única quando não sejam independentes [processos C-282/22 (par. 29) e C-42/14 (par. 31)].

32. O Tribunal considera, pois, que existe este tipo de indissociabilidade quando os vários serviços fornecidos pelo sujeito passivo ao consumidor, entendido como consumidor médio, estão tão estreitamente conexos que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial [processo C-41/04, par. 22)].

33. No caso concreto, mediante uma contraprestação única e global, faturada mensalmente, a Requerente irá disponibilizar as unidades de alojamento devidamente equipadas e mobiladas, acompanhando essa disponibilização da prestação continuada de um conjunto de serviços, descritos no ponto 9 da presente informação, designadamente serviços de gestão, organização e administração, conservação e manutenção, fornecimento de água, energia elétrica, gás, telefone, televisão e internet, limpeza periódica das unidades e áreas comuns, mudança de têxteis de cama e atalhados e fornecimento de materiais, utensílios e equipamentos necessários à utilização das unidades.

34. Atendendo à natureza, extensão e regularidade dos serviços prestados conjuntamente com a disponibilização das unidades, considera-se que os diferentes elementos que compõem a operação se encontram estreitamente ligados entre si, formando, do ponto de vista económico, uma prestação única cuja decomposição revestiria carácter artificial.

35. Com efeito, o tipo de prestação de serviços a efetuar pela Requerente, subjacente aos contratos a efetuar com os utilizadores dos espaços, extravasa, assim, a mera colocação passiva do imóvel à disposição do utilizador do espaço, denotando características de outro tipo de contrato em que se destacam outras prestações de serviços.

36. Nestes termos, a operação em análise na presente informação configura uma prestação única complexa que extravasa a mera locação de um bem imóvel, não beneficiando da isenção prevista no n.º 29) do artigo 9.º do Código do IVA, nem de qualquer outra isenção prevista neste artigo.

37. Afastada a aplicação da isenção relativa à locação de bens imóveis, importa determinar a taxa de IVA aplicável à prestação em causa.

38. A verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA prevê a aplicação da taxa reduzida ao «alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro», determinando que a mesma se aplica exclusivamente ao preço do alojamento, incluindo o pequeno-almoço, quando este não seja objeto de faturação separada.

39. A expressão «estabelecimentos do tipo hoteleiro», utilizada na referida verba, não se circunscreve aos estabelecimentos qualificados como estabelecimentos hoteleiros pela legislação que regula os empreendimentos turísticos, abrangendo igualmente estabelecimentos que, embora não assumam formalmente essa qualificação, exerçam funções equiparáveis ou análogas às desenvolvidas no âmbito da atividade hoteleira.

40. Para este efeito, os serviços de alojamento podem compreender, para além da disponibilização da unidade de alojamento propriamente dita, prestações que lhe sejam acessórias e que se encontrem intrinsecamente ligadas ao alojamento, designadamente serviços de limpeza, fornecimento de água, gás e eletricidade, disponibilização de internet e televisão e outras prestações de apoio à utilização das unidades.

41. Quando o alojamento e os serviços que lhe são acessórios sejam fornecidos conjuntamente, como uma prestação integrada, mediante o pagamento de uma contraprestação global, e se encontrem intrinsecamente ligados entre si, tais serviços podem acompanhar o enquadramento do alojamento para efeitos da verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA.

42. No caso em apreço, a disponibilização das unidades, devidamente mobiladas e equipadas, é acompanhada, de forma continuada, de serviços de gestão, organização e administração, conservação e manutenção, fornecimento de utilities, limpeza semanal das unidades e áreas comuns, mudança semanal de têxteis de cama e atalhados e fornecimento dos materiais, utensílios e equipamentos necessários à respetiva utilização, sendo todas estas prestações disponibilizadas mediante uma contraprestação única e global.

43. Tais características permitem concluir que a atividade desenvolvida pela Requerente não se limita à disponibilização das frações, antes compreendendo um conjunto integrado de prestações diretamente associadas ao alojamento que, globalmente consideradas, apresentam características equiparáveis às prestações efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras atividades com funções análogas.

44. O contrato cuja minuta foi apresentada prevê uma duração de cinco anos. Não obstante, a duração da relação contratual não obsta, por si só, à qualificação da operação como prestação de serviços de alojamento em estabelecimento do tipo hoteleiro, na medida em que as unidades se destinam ao alojamento dos trabalhadores do cliente e respetivos agregados familiares, podendo a duração efetiva da respetiva permanência ser inferior à vigência do contrato.

45. Acresce que, ainda que os mesmos trabalhadores permaneçam nas unidades durante períodos prolongados, tal circunstância não altera, por si só, as características objetivas da prestação que a Requerente se obriga a assegurar durante a vigência do contrato, mantendo-se a disponibilização das unidades associada à prestação continuada dos serviços anteriormente identificados.

46. Consequentemente, atendendo às características da operação globalmente considerada, afigura-se que os serviços em apreço consubstanciam prestações de serviços de alojamento em estabelecimento do tipo hoteleiro, para os efeitos da verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA, sendo aplicável, à contraprestação relativa ao alojamento e aos serviços que lhe estão intrinsecamente ligados, a taxa reduzida prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código.

47. Por último a requerente pretende ver confirmado que o direito à dedução do IVA incorrido na construção das vinte frações autónomas que irão ser afetas à atividade de alojamento, nos termos dos artigos 19º e seguintes do Código do IVA, poderá ser exercido, desde já.

48. O direito à dedução vem previsto nos artigos 19.º a 26.º do CIVA, sendo que, em regra, confere direito à dedução o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos que, para além de constar de faturas emitidas sob a forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo, se destine à prática de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas e que não se encontre excluído do direito à dedução, nos termos do artigo 21.º do CIVA.

49. Estando as vinte frações autónomas destinadas à realização das prestações de serviços de alojamento anteriormente descritas, sujeitas a IVA e dele não isentas, o

imposto suportado com a respetiva construção é suscetível de conferir direito à dedução, desde que se encontrem preenchidos os demais requisitos legalmente previstos.

50. O facto de as operações tributadas ainda não terem sido iniciadas não impede, por si só, o exercício do direito à dedução. De acordo com a jurisprudência do TJUE (Acórdão de 21/03/2000 dos processos C-110/98 a C-147/98, par. 47), os atos preparatórios de uma atividade económica podem integrar essa mesma atividade, podendo o direito à dedução ser reconhecido quando a intenção de desenvolver operações tributadas seja confirmada por elementos objetivos.

51. No caso em apreço, a intenção manifestada pela Requerente de afetar as vinte frações à prestação de serviços de alojamento encontra-se, designadamente, suportada pela minuta do contrato apresentada, sem prejuízo da apreciação dos demais elementos objetivos suscetíveis de comprovar a efetiva afetação dos imóveis à atividade tributada.

IV - CONCLUSÃO

52. Face ao exposto, conclui-se que a cedência da utilização das unidades de alojamento, conjuntamente com os demais serviços a prestar pela Requerente, configura, para efeitos de IVA, uma prestação única complexa, que extravasa a mera colocação passiva dos imóveis à disposição dos respetivos utilizadores.

53. Com efeito, mediante uma contraprestação única e global, faturada mensalmente, a Requerente disponibiliza as unidades devidamente equipadas e mobiladas e assegura, de forma continuada, serviços de gestão, organização e administração, conservação e manutenção, fornecimento de água, energia elétrica, gás, telefone, televisão e internet, limpeza periódica das unidades e áreas comuns, mudança de têxteis de cama e atalhados, bem como o fornecimento dos materiais, utensílios e equipamentos necessários à respetiva utilização.

54. Tais serviços prestados, de forma integrada, a par da cedência da utilização do espaço, retiram àquela cedência, o carácter de prestação de serviços predominante na operação, extravasando claramente a mera colocação passiva do imóvel à disposição do utilizador do espaço.

55. Deste modo, a operação em análise na presente informação, por ter um carácter de operação tributável única complexa, não beneficia da isenção prevista no n.º 29) do artigo 9.º do CIVA, nem de qualquer outra isenção prevista neste artigo.

56. O contrato cuja minuta foi apresentada prevê uma duração de cinco anos. Não obstante, a duração da relação contratual não obsta, por si só, à qualificação da operação como prestação de serviços de alojamento em estabelecimento do tipo hoteleiro, na medida em que as unidades se destinam ao alojamento dos trabalhadores do cliente e respetivos agregados familiares, podendo a duração efetiva da respetiva permanência ser inferior à vigência do contrato. Acresce que a disponibilização das unidades é acompanhada de um conjunto de serviços que, pela sua natureza e regularidade, apresentam características equiparáveis às prestações realizadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras atividades com funções análogas.

57. Consequentemente, os serviços em apreço enquadram-se no conceito de «alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro», previsto na verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA, sendo aplicável à contraprestação correspondente ao alojamento e aos serviços que lhe estejam intrinsecamente ligados a taxa reduzida de

IVA prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código

58. Estando em apreço a realização de prestações de serviços sujeitas a IVA e dele não isentas, o imposto suportado com a construção do edifício, ainda que em momento anterior à disponibilização dos espaços/celebração do contrato, confere direito à dedução, dado que existe uma relação direta entre os bens e/ou serviços adquiridos e as operações (sujeitas a tributação) que vão ser desenvolvidas.

59. Por último, uma vez que o entendimento veiculado na presente informação vinculativa, assenta na descrição efetuada pela Requerente das operações e na minuta do contrato de prestação de serviços a celebrar com os utilizadores dos espaços, qualquer alteração superveniente ao mesmo, pode implicar, não só que o enquadramento aqui propugnado não seja aplicável, mas também a regularização, a favor do Estado, de imposto deduzido, sem prejuízo de eventuais penalidades que ao caso couber.