

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: verba 2.17 da Lista I, anexa ao CIVA, al a) do n.º 1 do art. 18.º; al a) do n.º 1 do art. 18.º
- Assunto: Prestação de serviços - Alojamento a estudantes, com serviços indissociáveis do mesmo, limpeza de quartos, ligação à internet e de televisão e, contraprestação de renda fixa paga mediante vencimentos periódicos mensais- Depósito-caução
- Processo: **nº 14458**, por despacho de 2019-04-01, 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), cumpre prestar a seguinte informação:

I - PEDIDO

1. A requerente diz tratar-se de uma sociedade comercial que desenvolve as atividades de alojamento mobilado para turistas e outros locais de alojamento de curta duração, com os CAE's 55201 e 55900.
2. Possui um imóvel para o qual obteve licença de alojamento local, no pressuposto de aí desenvolver essa atividade, tendo efetuado obras de adaptação.
3. Cada um dos andares está dividido em unidades de alojamento, vulgo estúdios. Cada estúdio é composto por casa de banho, zona de estudo, zona de refeição e zona de descanso/dormida e encontra-se mobiliado.
4. Nos contratos celebrados é referido que para além da cedência do espaço, são incluídos serviços de limpeza acessórios ao alojamento e disponibilização de televisão e internet. Além das unidades de alojamento são disponibilizadas áreas comuns que podem ser utilizadas livremente pelos clientes, uma vez que a utilização de tais espaços se encontra abrangida pelos montantes pagos.
5. No entanto, os clientes angariados são estudantes que irão permanecer por um período não inferior a seis meses, com os quais foram celebrados contratos de arrendamento atípicos: contratos de arrendamento habitacionais temporários com serviços incluídos, pelo que foi comunicado o fim da atividade de alojamento local na Camara Municipal de relativamente a este edifício, passando a ser exercida exclusivamente a atividade de residência para estudantes.
6. Conforme referido no contrato, além do pagamento da renda mensal, no ato de assinatura do mesmo, o arrendatário entrega à requerente a título de caução e para garantia de bom e pontual cumprimento das obrigações assumidas uma determinada quantia, cujo valor, no termo do contrato, depois de verificado o cumprimento integral de todas as obrigações assumidas e a não existência de danos no imóvel, será restituída.
7. A requerente entende que, sendo o "depósito-caução" uma garantia de cumprimento de uma obrigação do próprio adquirente dos serviços, com a finalidade de garantir e acautelar o seu direito de se ressarcir de eventuais

danos de conservação, não constitui, por esse facto, uma contrapartida onerosa de uma operação tributável, pelo que se encontra desde logo, excluída da incidência deste imposto, ou seja, a operação que consiste no recebimento, pela requerente, do "depósito-caução" do cliente, não constitui nesse momento uma operação tributável para efeitos de IVA.

8. Ademais, considera que:

- Se devolver a totalidade do "depósito-caução", não existe qualquer operação suscetível de tributação em IVA, pelo facto de se tratar do reembolso da quantia entregue como garantia de cumprimento de uma obrigação, não enquadrável no âmbito da incidência do IVA;

- Caso não seja restituída parte ou a totalidade do "depósito-caução", para fazer face ao incumprimento da obrigação do adquirente dos serviços, constitui uma operação enquadrável em IVA, tendo em consideração que tais valores constituem a contraprestação onerosa de uma prestação de serviços.

9. Relativamente aos documentos de faturação, a requerente entende que deverá emitir:

- Fatura referente à caução - mera entrega de valores para garantia de obrigações indicando "operação não sujeita a IVA nos termos do artigo 1.º do CIVA" e, no motivo da isenção, cujo preenchimento é obrigatório indicar o Código "M99 - Não sujeito/Não tributado";

- Fatura referente à "mensalidade - serviços de alojamento", com liquidação de IVA à taxa normal, por falta de enquadramento na verba 2.17, da Lista I anexa ao CIVA, aplicável aos serviços de alojamento.

10. No entanto, surgiram dúvidas relativamente a este enquadramento, tendo a requerente sido informada que a caução supra referida não se considera uma operação não sujeita a IVA, mas sim uma operação isenta, nos termos da subalínea b) da alínea 27) do artigo 9.º do CIVA, "A negociação e a prestação de fianças, avales, cauções e outras garantias, bem como a administração ou gestão de garantias de créditos efetuada por quem os concedeu".

11. A requerente solicita informação vinculativa acerca do correto enquadramento das operações descritas face ao CIVA.

II- ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

A) DO ARRENDAMENTO PARA ESTUDANTES

12. 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, desde 2016-09-16, pela atividade principal de "alojamento mobilado para turistas", CAE 55201, e pela atividade secundária de "outros locais de alojamento", CAE 055900, indicando realizar exclusivamente operações que conferem o direito à dedução do IVA.

13. 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) desta alínea, 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.

14. 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.

15. 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.

16. 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.

17. 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".

18. Embora as prestações de serviços que a requerente descreve correspondam 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.

19. 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.

20. 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.

21. A expressão "estabelecimento de tipo hoteleiro", utilizada pelo legislador na verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA, é mais genérica do que a expressão "estabelecimentos hoteleiros", referida no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de março.

- 22.** Efetivamente, a expressão "estabelecimento do tipo hoteleiro" pode incluir, além dos estabelecimentos hoteleiros a que se refere o artigo 11.º daquele diploma legal, mas também outros estabelecimentos com funções equiparáveis ou análogas, como é o caso do estabelecimento em causa no presente processo.
- 23.** 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.
- 24.** 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.
- 25.** Consideram-se, ainda, abrangidos pela verba 2.17 os serviços de limpeza, televisão, internet e acesso a áreas comuns ou portaria, quando disponibilizados no âmbito do alojamento sem acréscimo do valor tributável.
- 26.** Note-se que as prestações de serviços fornecidas aos estudantes com carácter de complementaridade em relação ao alojamento, não sendo intrínsecas e indissociáveis deste, não beneficiam de enquadramento na citada verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA. Refere-se a título de exemplo, os serviços de lavandaria adicionais disponibilizados a pedido do cliente. Estes serviços, não sendo indissociáveis da atividade de alojamento, são tributáveis à taxa que lhes couber individualmente (no exemplo, à taxa normal).
- 27.** Se os serviços complementares forem 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.

B) DO DEPÓSITO-CAUÇÃO

28. Resulta do n.º 2 da Cláusula 4.ª da minuta do «contrato de arrendamento habitacional temporário», junta ao presente pedido de informação, que "adicionalmente, no ato da assinatura do contrato, o segundo outorgante entrega ao primeiro outorgante a título de caução e para garantia de bom e pontual cumprimento das obrigações assumidas pelo presente contato a quantia de _____ euros (extenso).

No termo do contrato, depois de verificado o cumprimento integral de todas as obrigações assumidas e a não existência de danos no imóvel, o valor será restituído ao segundo outorgante".

29. Considerando os elementos descritos na exposição, constata-se que a "caução" referida está diretamente relacionada com a prestação de serviços de alojamento efetuada pela requerente, que corresponde às operações tributáveis que efetua.

30. A caução tem a finalidade de assegurar que a requerente é compensada de eventuais perdas resultantes de danos nos bens disponibilizados, imputáveis aos respetivos adquirentes dos serviços.

31. Com o recebimento da caução, a requerente assegura que, no final do período contratualizado, os bens objeto do contrato lhes são restituídos pelo

locatário em perfeito estado, sendo nesse momento, restituído a este o valor da caução.

32. Esta caução não constitui, assim, uma contrapartida onerosa de uma operação tributável, encontrando-se, conseqüentemente, excluída do âmbito da incidência do IVA.

33. Todavia, a não restituição de parte, ou da totalidade da caução, para ressarcimento pelo incumprimento da obrigação de devolução dos bens em perfeito estado, constitui uma operação tributável em IVA, na medida em que tais valores constituem a contraprestação onerosa de uma prestação de serviços.

III - CONCLUSÃO

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

35. O serviço, em apreço, de alojamento a estudantes, que abrange, para além do alojamento propriamente dito, serviços indissociáveis do mesmo, como é o caso da limpeza de quartos, a disponibilização de ligação à internet e de televisão e outras prestações de serviços de apoio, bem como o acesso às áreas comuns, 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 do n.º 1 do artigo 4.º, ambos 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 estabelecimento do tipo hoteleiro" estando sujeitos à taxa reduzida (6%), por aplicação da verba 2.17 da Lista I, anexa ao CIVA, em conjugação com a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo código.

36. Alerta-se, ainda, para o seguinte:

- O presente entendimento aplica-se apenas aos serviços acessórios considerados no âmbito da contraprestação acordada pela prestação de serviços de alojamento, não abrangendo o enquadramento de quaisquer outros que a requerente venha a prestar complementarmente à atividade de alojamento a estudantes;

- O fornecimento de bens ou serviços complementares, faturados distintamente, é passível de IVA à taxa que couber a cada um.

37. Quanto ao "depósito-caução" afigura-se que este não consubstancia, no momento da sua retenção, uma contrapartida onerosa de uma operação tributável, encontrando-se, por esse facto, excluída do âmbito de incidência do IVA.

38. Quando parte ou totalidade do "depósito-caução" for debitada ao cliente por incumprimento das obrigações emergentes do contrato, deve o requerente proceder à liquidação de IVA, nos termos do n.º 1 do artigo 16.º deste código, à taxa normal (23%), nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, e terá de emitir a correspondente fatura, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º deste código.

