

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Locação de bens imóveis
- Processo: 25655, com despacho de 2024-03-26, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - QUESTÃO APRESENTADA
1. A Requerente refere que, sendo uma União de (), o seu objeto social prevê para além das atividades associativas e entre outras a promoção de serviços agro rurais designadamente ao nível do turismo rural agro-turismo ou hotelaria em espaço rural, pelo que, a título principal exerce Outras atividades associativas, n.e. (CAE 94995), e, a título secundário Outros locais de alojamento de curta duração (CAE 55204), na medida em que é proprietária de um imóvel com oito andares, cave e lojas, que se mantém em regime de propriedade total, com divisões suscetíveis de utilização independente, e que está licenciado para habitação, comércio e serviços.
 2. Tem ali instalada a sua sede e ali exerce as suas atividades associativas. No entanto, dada a dimensão do imóvel, pode prestar serviços de alojamento a estudantes, turistas e outras pessoas temporariamente deslocadas.
 3. Refere que não se trata de um estabelecimento hoteleiro nos precisos termos do Regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, estabelecido no Decreto-Lei n.º 39/2008 de 07/03, alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 80/2017, de 30/06, que no artigo 11.º prevê 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".
 4. Embora o imóvel reúna as condições para tal, não está ainda inscrito como unidade de alojamento local. Porém dada a pouca oferta existente para alojamento de pessoas temporariamente deslocadas cuja procura é muito significativa sobretudo por profissionais no ramo de trabalho existente na zona, a Requerente pretende utilizar esses espaços disponíveis na prestação de serviços de alojamento.
 5. Trata-se de espaços mobilados cuja utilização considera indissociável do fornecimento de água, eletricidade, telefone, internet, ou outros pelo que não restam dúvidas de que se trata de operação excluída da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.
 6. Por seu lado 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, sendo que conforme já foi apreciado no Processo 14882 e consta da Informação Vinculativa proferida por despacho de 2019/08/14, da Diretora de Serviços do IVA, 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 07/03, mas também outros estabelecimentos com funções equiparáveis, devendo entender se por serviços de alojamento, o alojamento propriamente dito, assim como as prestações de serviços acessórios a esse alojamento, nomeadamente limpeza de quartos, quando incluída, e prestações de serviços de apoio.
 7. Em face do exposto a Requerente pretende que lhe seja confirmado, se no seu caso concreto, os espaços que integram o seu imóvel, suscetíveis de utilização independente (Apartamentos para habitação e Quartos), que não se encontram afetos às respetivas atividades associativas, podem ser considerados equiparáveis a estabelecimento do

tipo hoteleiro e se em consequência pode enquadrar a prestação de serviços de alojamento temporário a estudantes, turistas ou outras pessoas temporariamente deslocadas na verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA, liquidando IVA à taxa reduzida de 6%, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código.

II - ENQUADRAMENTO E ANÁLISE FACE AO CÓDIGO DO IVA

8. A Requerente, efetivamente, encontra-se registada em IVA pelo exercício da atividade principal de Outras atividades associativas, n.e. (CAE 94995), e pela atividade secundária de Outros locais de alojamento de curta duração (CAE 055204), enquadrada no regime normal de tributação com periodicidade trimestral, qualificando-se como um sujeito passivo misto que utiliza como método de dedução, a afetação real de bens.

9. O Código do IVA (CIVA), considera a locação de bens imóveis (arrendamento), uma prestação de serviços sujeita a IVA, em resultado da conjugação da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º com o n.º 1 do artigo 4.º, ambos do CIVA.

10. O princípio geral de tributação de que o imposto é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo de imposto, no entanto, prevê determinadas exceções, designadamente a alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, a qual determina que a locação de bens imóveis se encontra isenta do imposto, salvo nas situações nas respetivas subalíneas a) a e).

11. Esta isenção resulta da transposição para o ordenamento jurídico interno do disposto na alínea l) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE, de 28/11 (Diretiva IVA), através da qual se estabelece que os Estados-Membros isentam de imposto a locação de bens imóveis. Sendo que, as isenções previstas nesta disposição devem ser de interpretação estrita.

12. Não constando da referida Diretiva ou do Regulamento de Execução (Regulamento de Execução (UE) 282/2011, do Conselho, de 15/03), uma definição para "locação", nem tendo sido dado aos Estados-Membros capacidade para fixar esse conceito de acordo com os seus ordenamentos jurídicos, o mesmo determina-se de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

13. De acordo com a referida jurisprudência, o conceito de locação de bens imóveis é o facto de o proprietário de um imóvel ceder ao locatário, contra uma renda e por um prazo convencionado, o direito de ocupar o seu bem e de dele excluir outras pessoas (v. designadamente os acórdãos de 09/10/2001, Mirror Group, proc. C-409/98; de 08/05/2003, Seeling, proc. C 269/00; de 18/11/2004, Temco Europe, proc. C-284/03 e de 12/06/03, Sinclair Collis, proc. C-275/01).

14. Ou seja, o Tribunal de Justiça considera que se está perante uma locação de bens imóveis quando se verificam os seguintes pressupostos: i) o proprietário do imóvel cede a outra pessoa (locatário); ii) o direito de ocupar o imóvel e de dele excluir outras pessoas; iii) em contrapartida de uma renda; iv) por um determinado prazo convencionado.

15. Estas características do contrato de locação de imóvel constituem os seus elementos essenciais, devendo não só estar presentes na operação económica em causa, mas, para além disso, devem ser as características predominantes nessa operação económica, mais particularmente, que a locação de imóvel no sentido de uma "colocação passiva do imóvel à disposição", deve ser a prestação preponderante da operação económica (v. acórdão de 18/01/2001, Lindöpark, proc. C 150/99).

16. A locação está, assim, ligada ao decurso do tempo, não gerando qualquer valor acrescentado, e, não sendo acompanhada de prestações de serviços que retirem à locação o carácter de preponderância da operação. Logo, a natureza passiva do imóvel à disposição do locatário está ligada à própria operação e não a forma como o locatário o utiliza.

17. Deste modo, a jurisprudência comunitária considera que uma prestação de serviços que ultrapasse o âmbito da colocação passiva do imóvel à disposição, não deve beneficiar da isenção.

18. As operações económicas que englobem, não só situações de locação de imóveis propriamente ditas, mas também outras características provenientes de outro tipo de

contratos e que, por esse facto, perdem a qualidade de colocação passiva do imóvel à disposição de outrem como característica principal em contrapartida de uma retribuição ligada ao decurso do tempo, consubstanciam exclusões à referida isenção.

19. São, deste modo, excluídas da isenção todas as situações que, apesar de partilharem alguns elementos essenciais do contrato de locação de imóveis, se caracterizam essencialmente por integrarem outras prestações de serviços conexas à fruição do imóvel e que implicam uma exploração ativa do bem imóvel, para além do seu simples gozo temporário, proporcionando ao locatário um determinado valor acrescentado.

20. Como o TJUE também já declarou, não pode beneficiar desta isenção uma atividade que implique não apenas a colocação à disposição passiva um bem imóvel mas também um certo número de atividades comerciais, como a supervisão, a gestão e a manutenção constante por parte do prestador, bem como a colocação à disposição de outras instalações, de modo que, não se verificando circunstâncias absolutamente especiais, a locação do imóvel não pode constituir a prestação preponderante (v., neste sentido, acórdão de 18/01/2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99). São, deste modo, além do gozo e fruição do imóvel, fornecidas prestações com natureza de atividades comerciais (cf. expressão utilizada no acórdão do TJUE, de 28/02/2019, proc. C 278/18).

21. Do que antecede resulta, em suma, o seguinte:

- i) a colocação passiva do imóvel à disposição do destinatário deve estar ligada ao mero decurso do tempo e não deve gerar valor acrescentado significativo;
- ii) a referida colocação passiva do imóvel à disposição do cliente deve ser a operação preponderante em relação às prestações de serviços que lhe estão associadas e que dela não podem ser dissociadas; caso possam ser dissociadas, o tratamento fiscal é efetuado autonomamente; e,
- iii) as prestações de serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção pelo locador, retiram, em regra, o carácter preponderante à locação, podendo, mesmo, descaracterizar a operação como locação por falta de verificação de um dos respetivos pressupostos essenciais.

22. Assim, há a necessidade de distinguir se a operação deve ser qualificada como uma ocupação do imóvel ligada ao decurso do tempo e não gera valor acrescentado significativo, cujos serviços que a acompanham não retiram à locação o seu carácter de preponderância, e, portanto, uma locação isenta, ou, se os serviços prestados relativamente ao qual o imóvel constitui uma condição incidental, embora essencial àquela prestação de serviços, leva a que se pode tratar de uma prestação de serviços complexa.

23. O TJUE, relativamente a esta questão afirma que, em certas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, que possam ser fornecidas em separado e, assim, dar lugar em separado, a tributação ou isenção, devem ser consideradas uma operação única, sempre que não sejam independentes. (v. Ac. de 27/06/2013, Donneley Global Turkney Solutions Poland, C-155/12).

24. E tem decidido no sentido de que uma prestação deve ser considerada única quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente uma prestação económica indissociável cuja divisão revestiria um carácter artificial.

25. Tal sucede igualmente quando uma ou várias prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham da sorte fiscal da principal. Nomeadamente, uma prestação considera-se acessória da principal quando constitui para a clientela não um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador.

26. No entanto, as circunstâncias particulares do contrato e o conteúdo do mesmo, podem indiciar se a referida locação constitui uma prestação única, ou pelo contrário, se são prestações independentes.

27. Designadamente, desde logo o facto de o locatário não poder escolher o fornecedor

especializado, porque não tem um contador individual, milita pela existência de uma operação única, em que o locador apenas transfere para o locatário as respetivas despesas, que aliás, não pode determinar com exatidão, dada a falta de contador individual.

28. Já se a faturação for individualizada, estaremos perante prestações distintas e independentes, apreciadas em separado do ponto de vista do IVA.

29. Para análise destas questões o Tribunal de Justiça refere que incumbe ao órgão jurisdicional nacional efetuar as apreciações necessárias, tendo em conta o conjunto das circunstâncias em que decorre a locação e as operações que a acompanham, em particular o conteúdo do contrato (v. Ac. de 06/04/2015, no processo Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, C 42/14).

30. Ali se inclui o objetivo do contrato. Ou seja, se o locatário, além da obtenção do direito de ocupar o imóvel como se fosse proprietário e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito, pretende, igualmente obter um conjunto de prestações de serviços.

31. No caso em análise, a Requerente declara que se tratam de andares, caves, lojas, suscetíveis de utilização independente (Apartamentos para habitação e Quartos), e que, embora reúna condições para se qualificar como estabelecimento hoteleiro, nos termos do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 07/03, não está inscrita como unidade de alojamento local.

32. Também refere que, dada a pouca oferta para pessoas temporariamente deslocadas, existe muita procura por profissionais da indústria na região, e que os espaços disponibilizados se encontram mobilados, sendo a sua utilização indissociável do fornecimento de água, eletricidade, telefone, internet ou outros (não define quais são os "outros" serviços).

33. Ora, uma vez que os potenciais clientes do imóvel são trabalhadores na indústria da região, em princípio detentores de contrato de trabalho ou de prestação de serviços, parece óbvio que o objetivo não é o alojamento temporário, mas, pelo menos, para a duração do contrato, o que nos leva a concluir que a operação de locação esteja ligada ao decurso do tempo.

34. O fornecimento de água, energia e internet, não sendo faturado distintamente da locação, deve ser considerado como um fornecimento que não prossegue uma finalidade própria, mas deve ser visto como um meio para beneficiar nas melhores condições do serviço principal do locador que é a locação do bem imóvel.

35. Esta operação acessória não goza do peso de uma prestação principal autónoma, uma vez que serve apenas para a execução do próprio objeto do contrato; trata-se de uma prestação menor, que, em prol da praticabilidade, é considerada uma operação única, que beneficia da sorte fiscal da operação principal. Além disso, pode considerar que é negligenciável, não trazendo, nas condições referidas qualquer valor acrescentado à operação de locação do imóvel.

36. Então, pode, assim, afirmar-se, que o fornecimento de água, energia, telefone e internet (o telefone e internet são em geral fornecidos em "pacote") pelo locador aos locatários, não desvirtua a característica de uma atividade relativamente passiva do imóvel.

37. A Requerente refere-se a outros serviços, mas não os define.

38. Contudo, o mesmo se aplica relativamente a outras prestações de serviços pelo locador, se as houver; desde que estejam reunidas exatamente a mesmas condições, incluindo a prestação dos serviços de limpeza das áreas comuns de acesso ao espaço independente, ou parte deste.

39. No entanto, remetendo para o exemplo representativo inerente aos serviços de alojamento temporário que são os serviços de limpeza no interior do locado, considerando a particularidade de que o locatário tem o direito de usar o imóvel ou parte deste como se fosse o proprietário, afasta a prestação de serviços de limpeza efetuadas pelo locador. Caso o locador efetue estes serviços autonomamente, configuram prestações de serviços autónomas, independentes, e como tal sujeitas a imposto, nos

termos gerais do CIVA.

40. Deste modo, de acordo com os elementos de interpretação fornecidos pelo Tribunal de Justiça, e atendendo às circunstâncias particulares do caso em análise, permite concluir que o fornecimento de água, energia, telefone e internet pelo locador aos locatários, nos imóveis ou parte definida dos imóveis, e a locação, estão de tal forma ligadas que se considera uma prestação económica única, indissociável, cuja divisão revestiria um carácter artificial, devendo assim ser qualificada de uma prestação única de locação de bens imóveis (v. Ac. Mailat e Sequeira Mesquita, mencionados).

41. Por conseguinte, a operação de locação considera-se abrangida pela isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

42. Porém, se os locatários tiverem a possibilidade de escolher os fornecedores das prestações de serviços, bem como decidir os seus consumos na quantidade desejada, nomeadamente pela existência de contadores individuais e a faturação seja discriminada em função dos bens ou serviços utilizados, os fornecimentos consideram-se distintos da locação, que podem ser apreciados em separado sendo tributados, e a locação isenta.

43. Por outro lado, se a operação for faturada globalmente, e sejam prestados serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção, entre outros, pelo locador que retiram, em regra, o carácter preponderante à locação, tornando-a numa operação complexa única em que o locatário pretende usufruir igualmente de um conjunto de prestações do locador, a operação é sujeita na totalidade a imposto, nos termos gerais do CIVA, à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

44. Para serem qualificadas de prestações de serviços de alojamento do tipo hoteleiro, junto com o imóvel mobilado e equipado, devem ser oferecidos ao público, não só a dormida, mas também serviços característicos do alojamento, como sejam a limpeza e receção. Nesta circunstância, as prestações de serviços de alojamento são tributadas à taxa reduzida de IVA prevista na al. a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, por enquadramento na verba 2.17 da lista I anexa ao CIVA.

III - CONCLUSÕES

45. Pelo exposto, conclui-se:

i) Nas operações de locação, a existência de prestações acessórias que não sendo faturadas distintamente e não prossigam uma finalidade própria, mas existam apenas como um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do locador que é a locação do bem imóvel, é considerada uma prestação única que beneficia do tratamento fiscal dado à prestação principal, sendo a operação abrangida pela isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA;

ii) Se, porém, se verificar a prestação de serviços de limpeza no interior do locado, ou se os locatários tiverem a possibilidade de escolher os fornecedores, bem como decidir os seus consumos de água, eletricidade, telefone e internet, na quantidade desejada, nomeadamente pela existência de contadores individuais e a faturação seja discriminada em função dos bens ou serviços utilizados, estes fornecimentos consideram-se distintos da locação, sendo tributados, e a locação isenta.

iii) Se a operação incluir, tanto a locação como serviços, tais como limpeza, segurança, receção, fornecimento de água, eletricidade e internet, e for faturada globalmente, cujas operações não sejam separadas tornando-se numa operação complexa única em que o locatário pretende usufruir igualmente de um conjunto de bens e/ou serviços do locador, a mesma, é sujeita na totalidade a imposto nos termos gerais do CIVA, à taxa de IVA prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, exceto se forem qualificados de serviços em alojamento do tipo hoteleiro, e nesse caso beneficiam da taxa reduzida, por enquadramento na verba 2.17, da Lista I anexa ao CIVA.