

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: Estabelecimento de tipo hoteleiro
- Processo: 25769, com despacho de 2024-02-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I. PEDIDO
1. A Requerente é uma sociedade comercial, constituída em XXXX, sob a forma de sociedade por quotas, que se dedica à prestação de serviços de alojamento, exploração de empreendimentos imobiliários para fins comerciais e de serviços, bem como para fins turísticos, CAE principal - 55119 (outros estabelecimentos hoteleiros com restaurante). Para efeitos de IVA, está enquadrada no regime normal de imposto, com periodicidade trimestral, realizando apenas operações que conferem direito à dedução do imposto suportado.
 2. A Requerente refere que, aproveitando o vasto know-how adquirido no desenvolvimento de projetos imobiliários, bem como na realização de operações no setor do alojamento pretende iniciar a sua atividade apostando num novo modelo de negócio que visa a criação de soluções alternativas de alojamento similares a hotéis.
 3. Neste sentido, a Requerente foi constituída tendo por objetivo principal o desenvolvimento de um projeto que corresponderá à exploração, nas cidades de Lisboa e do Porto, de "Espaços de Co-Living", designados, por YYY.
 4. De acordo com a descrição da Requerente, o modelo de negócio assentará num contrato de prestação de serviços, nos termos do qual a Requerente se obrigará (i) a prestar a cada cliente, além da cedência do espaço propriamente dito, um conjunto de serviços pré-definidos, (ii) sendo a remuneração devida correspondente a um valor mensal global e incindível, visando compensar o conjunto alargado de serviços prestados e contratados.
 5. No segmento de negócio YYY projetado, o contrato de prestação de serviços a celebrar entre a Requerente e os seus clientes terá subjacente a obrigação de a Requerente realizar o pacote base de serviços, assim designado como "serviço base" o que incluirá, de acordo com o referido, quer a cedência do espaço, quer um conjunto base de serviços pré-definidos a ele intrinsecamente associados, pelo qual será devida à Requerente uma remuneração correspondente a um valor mensal global e incindível. Para além do pacote base ("serviço base") a que cada cliente tem sempre direito, os clientes poderão adquirir serviços adicionais, numa ótica regular ou pontual, a acrescer aos serviços já incluídos no serviço base prestado pela Requerente.
 6. A Requerente descreve a atividade a desenvolver, que será vocacionada para a exploração de "Espaços de Co-Living", do seguinte modo:
 - a. O modelo de negócio referente aos "Espaços de Co-Living" (também designados de YYY) afasta-se, segundo refere, do modelo tradicional das residências partilhadas, caracterizando-se, ao invés, pela administração e exploração de estruturas residenciais para alojamento similares a hotéis ("aparthotel"), divididas em unidades de alojamento em formato de estúdio, T0, T1 e T2, de utilização de curta, média ou longa duração.
 - b. Estas estruturas terão como público-alvo jovens profissionais (incluindo, deslocados de médio-termo, em regime remoto ou "nómadas digitais"), jovens famílias e/ou casais

e, ainda, académicos (professores, estudantes, mestrandos ou doutorandos), a quem serão disponibilizadas unidades independentes, complementadas com as comodidades de um hotel e com apoio assistencial 24 horas por dia conforme decorre da minuta do contrato, que foi junto ao pedido como documento n.º 3.

c. Para além da disponibilização do espaço, o objeto dos contratos a celebrar com cada hóspede prevê a prestação de um conjunto alargado de serviços (cuja extensão pode variar de cliente para cliente, dependendo do pacote de serviços que adquiram à Requerente) relacionados com a gestão das instalações, limpeza, manutenções que se revelem necessárias, segurança física/supervisão e o fornecimento de água, eletricidade, gás e Internet - conforme decorre do documento n.º 3 junto com o pedido.

d. As unidades de alojamento estarão já completamente mobiladas e equipadas, dispondo de água, eletricidade, aquecimento, rede privada de internet, bem como de serviços de manutenção necessária e serviço de limpeza regular de cada unidade e das áreas comuns, assim como o controlo de entradas e receção de encomendas, estando a sua utilização (assim como a utilização dos espaços comuns) sujeita a um regulamento elaborado, implementado e gerido pela Requerente.

e. Os alojamentos serão complementados com acesso aos espaços comuns de cada um dos edifícios, tais como, lounge, piscina, jardim, ginásio, zonas de trabalho/estudo, salas de festa, com segurança física 24 horas por dia, serviço de concierge e, ainda, com serviço de apoio assistencial através de staff disponível para prestar um apoio sempre que seja necessário aos utilizadores do espaço

7. No âmbito dos contratos de prestação de serviços a celebrar com cada hóspede relativamente aos serviços descritos no ponto anterior, a Requerente refere que auferirá uma remuneração mensal única, global e indivisível.

8. Para além da remuneração mensal fixa global descrita no ponto anterior que incluirá todos aqueles serviços, os clientes vão ter a possibilidade de subscrever serviços adicionais (numa ótica regular ou pontual), designadamente, entrega de refeições, plano alimentar, serviços de limpeza extra, lavandaria, disponibilização de roupa de cama/banho, armazenamento de bens, organização de eventos nas instalações, personal trainer, apoio IT, serviços de transporte, babysitting e petsitting.

9. Para a realização destes projetos, a Requerente tem procurado identificar imóveis em Lisboa e no Porto, com uma localização geográfica privilegiada, de acesso fácil ao centro e estruturantes para a envolvimento do bairro onde se inserirem.

10. Nos quais serão edificados, de raiz, os futuros edifícios destinados à exploração dos estabelecimentos comerciais aqui descritos.

11. O negócio projetado de YYY subsumir-se-á a uma atividade correspondente a prestações de serviços, que será explorada através de contratos de prestação de serviços que incluem: (i) a cedência da utilização dos espaços; (ii) a cedência da utilização do equipamento e mobiliário instalado naqueles espaços; e (iii) diversos serviços indissociáveis da cedência do espaço equipado e mobilado e os necessários à materialização da experiência do co-living.

12. Ao abrigo dos contratos de prestação de serviços que estarão na base do projeto objeto do pedido, a Requerente irá prestar os seguintes serviços:

- a. Cedência de ocupação e utilização dos espaços (unidades de alojamento);
- b. Cedência da utilização dos equipamentos e mobiliário, a instalar devidamente pela Requerente nos espaços para utilização pelo utilizador;
- c. Serviços de segurança, que incluirão, entre outros, vigilância dos imóveis e dos espaços 24 horas por dia e 365 dias por ano, controlo dos diversos sistemas de segurança dos imóveis e dos espaços (CCTV, central de deteção e extinção de incêndios, deteção e exaustão de gases, central de intrusão);
- d. Serviços de receção, incluindo o controlo, acompanhamento e registo de entradas nos imóveis, incluindo dos visitantes dos clientes que se dirijam aos espaços, a verificação e entrega diária do correio recebido na receção que seja dirigido ao utilizador, o controlo e verificação da limpeza da área de receção;
- e. Serviços de manutenção e reparação quer das zonas comuns (interior e exterior),

quer nos espaços dos utilizadores;

f. Serviços de limpeza regular dos espaços dos utilizadores;

g. Serviços de organização de eventos;

h. Serviços de gestão, manutenção, conservação e limpeza das zonas comuns e dos respetivos espaços exteriores, incluindo serviços de jardinagem;

i. Serviços de concierge; e

j. Serviços de apoio, através de community managers, para prestar apoio aos utilizadores sempre que necessário.

13. Tendo em conta o que antecede, e de acordo com o projeto em questão, os novos edifícios serão compostos por:

a. Áreas de cargas e descargas, lavandaria, áreas técnicas, arrumos e parque de estacionamento;

b. Jardim, piscina, receção, zonas de apoio administrativo, zonas comuns de lazer, incluindo um ginásio, lounge, zonas de trabalho/estudo, zonas para a realização de atividades lúdicas e zonas de prestação de serviços; e

c. Unidades de alojamento a distribuir pelos diferentes pisos em função das características do terreno, da sua exposição solar e das eventuais condicionantes impostas pela edilidade local.

d. Tanto as zonas comuns, como cada uma das unidades, serão desenhadas e construídas de acordo com as mais modernas regras exigidas para a prestação de serviços de alojamento, cumprindo com todos os requisitos legais para esse efeito, estando a sua utilização sujeita a um regulamento elaborado e executado pela Requerente.

14. No que respeita à atividade a exercer pela Requerente, esta consistirá na:

a. Exploração da atividade de alojamento co-living, em regime de curta, média ou longa duração, destinado essencialmente a jovens profissionais, jovens famílias e/ou casais e, ainda, para a académicos, o qual estará sujeita um regulamento de gestão, exploração e utilização;

b. Exploração de atividades conexas com a atividade de alojamento acima descritas, em especial todas aquelas que resultem no apoio no desenvolvimento das atividades da vida diária dos hóspedes em função das suas necessidades particulares.

c. Todos os equipamentos, mobiliário e decoração que se incluirão nos espaços disponibilizados serão propriedade da Requerente, pelo que, no final da vigência dos contratos, os mesmos manter-se-ão nos imóveis a construir pela Requerente, não podendo pelos clientes ser pedida qualquer indemnização ou compensação ou alegado um qualquer direito de retenção.

d. No que concerne à remuneração da Requerente pela totalidade dos serviços a prestar, incluindo a cedência da utilização dos espaços e os demais serviços acima identificados, corresponderá a uma prestação pecuniária mensal única.

15. Assim, considerando o descrito, no segmento de negócio a desenvolver pela Requerente haverá um conjunto de prestações de serviços a realizar, incindíveis entre si, sendo prestações únicas quer quanto à intensidade da sua prestação, quer quanto ao valor da respetiva remuneração.

16. Pelo que a Requerente conclui que o conjunto alargado de serviços em cada um dos segmentos de atividade que a Requerente irá desenvolver encerra um valor acrescentado muito significativo para a sua clientela, extravasando largamente a remuneração devida pela cedência de cada um dos espaços em causa.

17. Em face dos factos apresentados e considerando as regras legais aplicáveis em sede de IVA, a Requerente pretende ver esclarecidas as seguintes questões:

a. Tendo em conta as características específicas das prestações de serviços devidamente elencadas e identificadas acima que serão realizadas pela Requerente aos utilizadores ao abrigo de contratos de prestação de serviços, qual é o regime aplicável a tais prestações de serviços em sede de IVA. Isto é, se são prestações de serviços tributadas (e não isentas) de IVA.

b. No que em particular respeita ao negócio projetado pela Requerente de exploração

de espaços de co-living, se, tendo em conta as suas características intrínsecas, se considera que a atividade a desenvolver será similar a uma atividade hoteleira.

c. Caso se confirme o enquadramento jurídico-tributário proposto pela Requerente para a anterior, se a atividade a desenvolver pela Requerente será tributada em sede de IVA à taxa reduzida de 6%, conforme previsto na verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA). E,

d. caso se confirme o enquadramento proposto pela Requerente para as questões anteriores, se a Requerente, dado que os imóveis a construir pela Requerente serão imediatamente afetos a uma atividade sujeita e não isenta de IVA que confere o direito à dedução, pode/deve começar de imediato a deduzir o IVA que suporta com referência ao mesmo, incluindo, nomeadamente, o IVA que será autoliquidado pela Requerente com referência à aquisição dos imóveis e aos serviços de construção civil que venha a contratar durante a edificação dos espaços, assim como o IVA que será suportado pela Requerente com a compra dos equipamentos, bens móveis e outros serviços que afetarà a cada um dos segmentos da sua atividade.

II. ENQUADRAMENTO PROPOSTO PELA REQUERENTE

18. A Requerente propõe, em resumo, o seguinte enquadramento jurídico-tributário para as questões apresentadas:

«1. Proposta de enquadramento à "Questão 1"

Da exclusão das atividades a desenvolver pela Requerente do conceito de locação isenta em sede de IVA

1.º

Nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA, a locação de bens imóveis é uma prestação de serviços sujeita a imposto embora, regra geral, isenta ao abrigo da alínea 29) do artigo 9.º do mesmo Código.

()

Ora:

18.º

No caso vertente, os contratos de co-living a celebrar com os clientes da Requerente são contratos atípicos mistos,

19.º

Dado que integram, de modo incindível, as características dos contratos de locação e de prestação de serviços, obrigando-se a entidade exploradora, in casu a Requerente, a ceder simultaneamente o gozo de um determinado espaço, durante um determinado período, e a prestar um determinado feixe indispensável de serviços a ele associados, mediante o pagamento de uma retribuição também ela incindível e global.

20.º

Os contratos a celebrar entre o operador e o cliente não permitirão, desde logo, a cada cliente, o direito a escolher o espaço (unidades de alojamento) concretamente a utilizar em cada momento. Essa faculdade de gestão dos espaços, e atribuição de cada unidade (fração) aos clientes em geral, compete apenas à entidade exploradora do espaço de co-living em apreço, sendo que a sua normal utilização está sujeita a um conjunto de regras estipuladas em regulamento a elaborar e implementar pela entidade exploradora neste caso, a Requerente.

21.º

Por outro lado, decorre da celebração dos contratos em apreço a obrigação da prestação incindível de um conjunto de serviços e prestação de bens, que será percecionado pela clientela da Requerente como uma única prestação de serviços, os quais se encontram detalhados no "Enquadramento Factual" e constantes do documento n.º 3 junto ao presente Pedido, e de entre os quais se destacam:

- A cedência temporária de unidades de alojamento totalmente equipados e mobilados;
- A limpeza regular das áreas comuns e áreas privadas das unidades de alojamento;
- A manutenção, supervisão, gestão, segurança e vigilância das áreas comuns e de acesso às unidades de alojamento, bem como ao espaço interior dessas frações;

- O fornecimento de água, gás, eletricidade e aquecimento;
- O fornecimento de serviço de internet (incluindo rede privada);
- A prestação de serviços de concierge, de receção de encomendas e de controlo de entradas;
- Prestação de serviços de apoio com staff para suprir as necessidades da clientela da Requerente;
- A prestação de serviços de organização de eventos, bem como de gestão, manutenção, reparação e limpeza dos espaços comuns disponibilizados, incluindo o acesso ao ginásio, piscina, jardim, salas de lounge e copas; e,
- Monitorização da boa execução do regulamento de utilização dos imóveis e dos espaços disponibilizados (privados e comuns).

22.º

Note-se que nenhum dos serviços acima elencados, assim como o fornecimento de bens descrito, é assegurado ao abrigo de um mero contrato de locação.

23.º

Finalmente, ao abrigo dos contratos a celebrar pela Requerente com cada cliente, o modo de cálculo da remuneração devida é aferida de modo global pelo serviço base comprado, podendo ser incluídos valores adicionais pelos serviços extras a adquirir pelos clientes e a adicionar ao serviço base por si já adquirido (que inclui o vasto leque de serviços identificado no documento n.º 3 junto ao "Enquadramento Factual") em função de diversos fatores, como sejam a tipologia de cada uma das unidades de alojamento, o período de permanência, o número de ocupantes, a intensidade, modo e natureza dos serviços e bens prestados/fornecidos.

24.º

Em resumo, os contratos a celebrar afastam-se claramente do conceito da locação, configurando antes, e isso sim, uma prestação de serviços relativamente à qual cada unidade de alojamento constitui uma condição meramente instrumental face à atividade complexa a prestar pela Requerente e que é remunerada de modo global, incindível e única.

()

Assim:

31.º

As transações-tipo estão claramente fora do conceito de locação, e por isso mesmo fora do âmbito da isenção de IVA prevista na alínea 29) do artigo 9.º do Código do IVA.

32.º

Neste sentido, a remuneração a cobrar pela Requerente em virtude dos serviços e bens prestados/fornecidos neste âmbito deverá considerar-se sujeita e não isenta de IVA, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA.

Proposta de enquadramento à "Questão 2" e à "Questão 3"

i. a atividade de alojamento de co-living como atividade análoga à atividade hoteleira

33.º

Nos termos da subalínea a) da alínea 29) do artigo 9.º do Código do IVA, estão excluídas da isenção ali consagrada, sendo, por isso, tributadas em sede de IVA "as prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo".

()

40.º

Deste modo, a atividade prevista exercer pela Requerente no segmento YYY, ao contemplar a prestação de serviços de alojamento com funções análogas àqueles abrangidos pela atividade hoteleira (vide enquadramento factual), subsume-se claramente na definição de "estabelecimento de tipo hoteleiro",

41.º

Devendo, por isso, os contratos a celebrar pela Requerente, na componente de co-living, se subsumir à categoria de contratos de alojamento efetuados no âmbito de

atividade com funções análogas à hotelaria.

42.º

De referir que o enquadramento tributário proposto continua a ser aplicável e a subsistir ainda que as prestações de serviços que a Requerente descreve possam corresponder a períodos de média ou longa estadia,

43.º

Até porque os períodos de estadia serão estabelecidos em cada caso concreto atendendo às necessidades específicas de cada cliente (por exemplo, o tempo de permanência na cidade/país).

44.º

Na verdade, e em rigor, tais prestações de serviços não podem deixar de se caracterizar como serviços de alojamento similar ao hoteleiro, atendendo ao conjunto de serviços complementares à dormida, prestados no âmbito de uma atividade com funções análogas à atividade hoteleira veja-se, a este respeito, e por todos, a doutrina recentíssima constante do Processo n.º 21611 de 27.12.2022, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação), bem como a constante do Processo n.º 17590 de 30.10.2020, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação). Adicionalmente, e no que aqui é aplicável e ainda que verse sobre residências senior, veja-se também, a título exemplificativo, a doutrina constante do Processo n.º 14458 de 24.04.2019, conforme despacho 01.04.2019 da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação), e do Processo n.º 14369 de 28.9.2018 conforme despacho de 28.09.2018 do SDG do IVA.

Como corolário lógico do que antecede:

45.º

As prestações de serviços resultantes da celebração dos contratos de alojamento configuram 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 Código do IVA, e dele não isenta, uma vez que se encontram excluídas através da subalínea a) da alínea 29) do artigo 9.º do mesmo diploma, não beneficiando de nenhuma outra norma de isenção deste imposto.

()

47.º

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

48.º

Para efeito do acima exposto, consideram-se, ainda, incluídos na verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA os serviços disponibilizados no âmbito do serviço de alojamento sem acréscimo do valor tributável, mas que, com um carácter de complementaridade, têm como objetivo enriquecer e valorizar a experiência de cada hóspede.

49.º

Assim, deve entender-se que os serviços de alojamento, referidos na verba 2.17 da Lista I, anexa ao Código do IVA, incluem, além do alojamento propriamente dito, as prestações de serviços acessórias típicas a esse tipo de alojamento, destacando-se a limpeza regular e de manutenção dos apartamentos, o fornecimento de água, gás e eletricidade, a disponibilização de ligação à internet e de outras prestações de serviços de apoio, como serviço de concierge, receção, controlo de entradas, receção de encomendas, segurança e videovigilância.

50.º

Por contraste, caso sejam prestados pela Requerente serviços extra não incluídos nos serviços de alojamento, e que sejam intrínsecos e indissociáveis da atividade exercida, os mesmos serão enquadrados de acordo com a sua natureza nos termos das regras previstas no Código do IVA.

51.º

E o que sucede, nomeadamente, com:

- Os serviços de restauração, alimentação e bebidas prestados em acréscimo ao estipulado no contrato de prestação de serviços de alojamento;
- Os serviços de babysitting e de petsitting;
- Os serviços de Personal Trainer e de nutrição;
- Os serviços de apoio personalizados, fora das situações previstas no serviço de alojamento base contratado;
- Os serviços relativos ao parque de estacionamento.

52.º

Os serviços extra em questão, quando não sejam debitados diretamente por terceiros, devem ser faturados pela Requerente juntamente com o alojamento, mas de modo segregado, devendo cada fatura indicar separadamente os elementos previstos nas alíneas b), c), d), e) e f) do n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA.

i. das taxas de IVA aplicáveis às prestações de serviços de alojamento e complementares

53.º

Como foi dito, a atividade económica a exercer pela Requerente no segmento de negócio de co-living (YYY), ao prever a prestação de serviços de alojamento com funções análogas às abrangidas pela atividade hoteleira, subsume-se na definição de "estabelecimento de tipo hoteleiro" para efeitos de IVA.

54.º

Assim, nas contraprestações a cobrar pelo alojamento, deve ser liquidado IVA à taxa reduzida, tendo em atenção a exclusão prevista 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, e a verba 2.17, da Lista I anexa àquele diploma.

55.º

Por seu turno, as restantes prestações de serviços e fornecimento de bens, não incluídos nos serviços de alojamento, estão sujeitas a tributação à taxa normal prevista no artigo 18.º do Código do IVA taxa de 23% no território do Continente, sem prejuízo da aplicação de outras taxas (6% ou 13%).

56.º

Concretamente, e tendo presente o disposto no ponto 4.3 do Ofício-Circulado n.º 30181, de 06.06.2016 da Área de Gestão Tributária do IVA, e a dinâmica associada às várias situações possíveis, o enquadramento tributário aplicável será o seguinte:

- Alojamento com pequeno-almoço incluído aplica-se a taxa reduzida de IVA (presentemente de 6%), por força da verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA;
- 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 anexa ao Código do IVA, sendo os restantes 25% tributados de acordo com o previsto na verba 3.1 da Lista II anexa ao Código do IVA;
- 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 anexa ao Código do IVA, sendo a restante metade tributada de acordo com o disposto na verba 3.1 da Lista II anexa ao Código do IVA;
- Serviços de restauração e bebidas fornecidas no âmbito da atividade de hotelaria e similares - aplica-se o disposto no § 2.Q da verba 3.1 da Lista II anexa ao Código do IVA quanto à fixação de um preço global. Ou seja, quando não seja efetuada a repartição do valor tributável por cada uma das taxas aplicáveis, se distintas, aplica-se a taxa de IVA mais elevada;
- Demais serviços ou bens fornecidos - tributados de acordo com a taxa de IVA que lhes corresponder nos termos do n.º 1 do art.º 18.º do Código do IVA (por exemplo quanto aos serviços cobrados de lavandaria, plano alimentar, entre outros).

3. Proposta de enquadramento à "Questão 4"

Do direito à dedução do IVA suportado

()

60.º

Neste contexto, e tendo presente que a totalidade da atividade a exercer será uma atividade sujeita e não isenta de IVA, a entidade exploradora, aqui Requerente, poderá sempre deduzir ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuar o imposto pago nas aquisições de bens ou serviços tributáveis.

61.º

O facto de parte dos outputs de IVA resultarem da aplicação da taxa reduzida (ou, eventualmente, intermédia) deste imposto, não prejudica a capacidade do sujeito passivo explorador dos estabelecimentos em questão de recuperar a totalidade do imposto, ainda que liquidado ou autoliquidado à taxa geral, seja por via da sua dedução ou reembolso nos termos dos artigos 19.º e seguintes do Código do IVA,

62.º

Pois, como se referiu, assim que os imóveis forem edificados (vide "Enquadramento Factual"), os espaços disponibilizados pela Requerente começarão de imediato a ser utilizados numa atividade automaticamente sujeita a IVA, razão pela qual a Requerente adquire, de imediato, o direito à dedução do IVA suportado.

63.º

Além do mais, desde que cumpridas as exigências relativas ao direito à dedução previstas nos artigos 19.º e seguintes do Código do IVA, o facto de o IVA ser suportado em trabalhos prévios ao início da exploração dos espaços de co-living não é impeditivo do exercício imediato da Requerente do direito à dedução ou reembolso do imposto suportado a montante (veja-se, em sentido concordante a doutrina dos SAIVA, destacando-se, a título exemplificativo, o Processo n.º 16664, de 24.01.2020, conforme despacho de 24.01.2020 da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação), bem como, Processo n.º 13540 de 03.05.2018, conforme despacho de 03.05.2018 da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação).

64.º

Ou seja, e para que se seja claro, na medida em que todo o investimento a realizar pela Requerente na construção de cada nova unidade destinada a co-living e sua posterior dotação dos equipamentos, mobiliário e decoração com vista a poderem nele ser exercidas as atividades em causa, e que como vimos, devem ser enquadradas como estando sujeitas e não isentas de IVA, habilita a Requerente ao exercício imediato do direito à dedução ou reembolso do imposto suportado a montante.

()

De tudo quanto se expõe:

67.º

Assumindo que o enquadramento proposto pela Requerente para as Questões 1 a 3 é confirmado pela Autoridade Tributária, entende a Requerente que, nos termos gerais previstos no artigo 19.º e seguintes do Código do IVA e, em particular do artigo 22.º, poderá deduzir de imediato o IVA que vier a suportar na sua atividade (que será uma atividade automaticamente sujeita a IVA), incluindo, nomeadamente, o IVA que vier a autoliquidar com referência à aquisição dos serviços de construção civil que venha a contratar com referência à construção dos espaços a explorar na sua atividade, independentemente do momento no qual comece a realizar operações tributáveis, sem prejuízo das regras de regularização das deduções que se mostrem aplicáveis.

Nestes termos, e pelo presente, requer-se a confirmação do seguinte entendimento:

Atenta a factualidade acima descrita e constante em pormenor "Enquadramento Factual" ao presente Pedido, as prestações de serviços resultantes da celebração pela Requerente dos contratos de alojamento co-living configuram prestações de serviços sujeitas a IVA, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e do n.º 2 do artigo 4.º, ambos do Código do IVA, e dele não isentas, uma vez que se encontram excluídas da alínea 29) do artigo 9.2 do mesmo diploma, não beneficiando de nenhuma outra norma

de isenção deste imposto.

No que concerne às contraprestações que a Requerente venha a cobrar pela prestação de serviços de alojamento de co-living, por enquadramento na verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA, estão sujeitas à taxa de IVA reduzida (atualmente, de 6%), prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código.

Deve entender-se que os serviços de alojamento, referidos na verba 2.17 da Lista I, anexa ao Código do IVA, incluem, além do alojamento propriamente dito, as prestações de serviços acessórias incluídas e essenciais ao funcionamento desse alojamento, destacando-se a limpeza das unidades, o fornecimento de água, gás e eletricidade, a disponibilização de ligação à internet e outras prestações de serviços de apoio.

Devem, ainda, considerar-se incluídos nos serviços e fornecimento de bens previstos na verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA todos os produtos dispensados a cada hóspede no âmbito dos serviços de alojamento a prestar, e que não sejam comercializados e faturados de modo individualizado (mas ao invés incluídos no valor da contraprestação incidível cobrada pelo alojamento).

Caso sejam prestados serviços ou fornecidos bens não incluídos no leque de serviços e bens associados ao alojamento, àqueles aplicar-se-á, em sede de IVA, o tratamento tributário melhor descrito no parágrafo 56.º da presente proposta de enquadramento.

Na medida em que a totalidade da atividade a exercer pela Requerente será uma atividade sujeita e não isenta de IVA, a Requerente poderá deduzir, desde logo, sem restrições o imposto suportado a montante (inclusivamente nos trabalhos preparatórios à atividade tributada), pago e suportado nas aquisições de bens ou serviços tributáveis, independentemente do momento a partir do qual comece a realizar operações tributáveis, sem prejuízo das regras de regularização das deduções que se mostrem aplicáveis.»

III. Enquadramento face ao Código do IVA (CIVA)

19. Considerando a descrição das atividades que a Requerente se propõe desenvolver, torna-se relevante começar por delimitar o âmbito da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA para a locação de bens imóveis.

20. O artigo 9.º, alínea 29) do CIVA, estabelece que estão isentas de IVA as locações de bens imóveis. Esta isenção resulta da transposição para o ordenamento jurídico nacional do disposto na alínea I) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, que estabelece que: "1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: (...) I) A Locação de Imóveis".

21. De facto, o âmbito da expressão "locação de bens imóveis" contida no referido preceito legal não está definido na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA).

22. Na falta de uma definição deste conceito na referida disposição, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) definiu o conceito de «locação de bens imóveis» na aceção desta disposição como o direito, conferido pelo proprietário de um imóvel ao locatário, de ocupar esse imóvel e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito, por um período acordado e mediante remuneração (v., designadamente, Acórdãos de 4 de outubro de 2001, «Goed Wonen», C 326/99, EU:C:2001:506, n.º 55, e de 6 de dezembro de 2007, Walderdorff, C 451/06, EU:C:2007:761, n.º 17).

23. Importa referir, aliás, segundo jurisprudência do TJUE, que os termos utilizados para designar as isenções previstas no artigo 135.º, n.º 1, da Diretiva IVA, incluindo o conceito de «locação de bens imóveis», são de interpretação estrita, dado que essas isenções constituem derrogações ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo (Acórdão de 6 de dezembro de 2007, Walderdorff, C 451/06, EU:C:2007:761, n.º 18 e jurisprudência aí referida).

24. Nos termos do artigo 135.º, n.º 1 alínea I) e n.º 2 da Diretiva IVA, não beneficiam da

isenção prevista na alínea l) 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."

25. Estas exceções à isenção correspondem a operações económicas que englobam não só situações de locação de imóveis propriamente ditas, mas também outro tipo de características provenientes de outros contratos e que, por esse facto, perdem a qualidade de mera colocação à disposição de locais ou de superfícies de imóveis em contrapartida de uma retribuição ligada ao decurso do tempo.

26. Nestas operações estamos perante contratos onde sobrepõe a importância de outro tipo de serviços em relação à simples locação do espaço, tipicamente, instalações ou áreas devidamente preparadas e apetrechadas para dar continuidade ao exercício de uma atividade comercial e/ou industrial.

27. São, assim, de excluir da isenção as situações que, apesar de partilharem alguns dos elementos preponderantes do contrato de locação, se caracterizem, essencialmente, por integrarem outras prestações de serviços conexas à fruição do imóvel e que implicam uma exploração ativa dos bens imóveis, para além do simples gozo temporário do bem locado.

28. Para distinguir as situações de locação do imóvel pura e simples - mero arrendamento - de outras situações em que esse arrendamento, nas condições em que é realizado, proporciona ao locatário um determinado valor acrescentado torna-se necessário recorrer a critérios objetivos.

29. Assim, só se encontra isenta de IVA a locação de bens imóveis para fins habitacionais ou para fins não habitacionais - comerciais, industriais ou agrícolas - quando for efetuada sem outros serviços adicionados, no caso de prédios urbanos ou de parte urbana em prédios mistos, ou "apenas o solo" no caso de prédios rústicos.

30. Decorre do atrás exposto que o critério distintivo objetivo para se considerar uma locação como isenta, é o facto de esta ser acompanhada, ou não, de determinados bens de equipamento, mobiliário/utensílios ou de serviços. Está intrinsecamente relacionado, nuns casos, com a aptidão produtiva do imóvel, ou melhor, com a preparação para o exercício de uma atividade empresarial, noutros, com os serviços englobados e que permitem a fruição do bem imóvel em condições que fazem com que o mesmo seja apenas um dos elementos (embora essencial) de uma prestação de serviços composta, mas que não é individualmente valorizado.

31. Nesta conformidade, para determinar a natureza de uma operação tributável, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão para apurar os seus elementos característicos e não atender apenas à denominação do contrato.

32. Uma vez que o projeto apresentado como "Espaços de co-living" ainda não está em fase de exploração pela Requerente, não é possível apurar as circunstâncias em que o mesmo vai ser efetivamente executado, atendemos, por isso, apenas à descrição feita.

33. Tendo presente o descrito, impõe-se aludir, ainda, à própria norma de isenção, que exclui especificamente do seu âmbito, as prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas.

34. 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, a noção de estabelecimento hoteleiro. Nos termos desta norma, "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.

35. Por sua vez, o regime jurídico da exploração dos estabelecimentos de alojamento local, previsto no Decreto-lei n.º 128/2014, de 29 de agosto, republicado pela Lei n.º 62/2018, de 22 de agosto (1), 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.

36. 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.

37. 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".

38. As prestações de serviços que a Requerente se propõe efetuar aos seus futuros clientes, embora possam corresponder, em regra, a períodos superiores a 30 dias, são passíveis de se caracterizarem como serviços de alojamento, atendendo ao conjunto de serviços complementares à dormida, prestados no âmbito de uma atividade com funções análogas à atividade hoteleira.

39. Assim, uma vez que as prestações de serviço descritas pela Requerente se consubstanciam em serviços de alojamento e, de acordo com as características que descreve, esse alojamento é efetuado no âmbito de uma atividade com funções análogas à atividade hoteleira, tais prestações de serviços encontram-se excluídas do âmbito de isenção do artigo 9.º alínea 29) do CIVA.

40. Nestes termos, verificando-se que as prestações de serviço em causa estão excluídas do âmbito da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, torna-se necessário apurar qual a taxa de imposto aplicável.

41. 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.

42. 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.

43. Efetivamente, a expressão "estabelecimento do tipo hoteleiro" inclui, desde logo, não só os estabelecimentos hoteleiros a que se refere o artigo 11.º daquele diploma legal, mas também outros estabelecimentos com funções equiparáveis ou análogas, como será o caso dos "Espaços co-living" que estão em causa no presente processo.

44. Deste modo, se a Requerente vier a prestar serviços de alojamento nos termos por si enunciados, convertendo em definitivo o modelo de contrato-tipo que enviou anexo ao pedido de informação vinculativa - denominado Ficha de contratação para a prestação de serviços de alojamento -, nas contraprestações que receba relativamente ao alojamento propriamente dito, 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.

45. Considera-se, ainda, abrangido pela verba 2.17 além do alojamento propriamente dito, as prestações de serviços que lhe sejam acessórias, quando disponibilizadas no âmbito do alojamento sem acréscimo do valor tributável.

46. Uma vez que a Requerente refere que, caso seja solicitado, pode incluir, como serviço adicional o fornecimento de refeições e/ou bebidas no âmbito dos contratos de

alojamento, deve ter em consideração que, conforme resulta da redação da citada verba 2.17, a aplicação desta taxa está prevista exclusivamente para o preço do alojamento, pequeno-almoço incluído, se este não for objeto de faturação separada, e sendo equivalente a metade do preço da pensão completa e a três quartos do preço da meia pensão.

47. Assim, ao serviço de fornecimento de refeições, no qual se inclui o serviço de pequeno-almoço que não esteja incluído no preço, deve ser aplicada a taxa intermédia de imposto, prevista no artigo 18.º, n.º 1 alínea b) do CIVA, por enquadramento na verba 3.1 da Lista II anexa ao mesmo Código.

48. Importa acrescentar, ainda, que as demais prestações de serviços fornecidas 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 ou serviços de limpeza adicionais disponibilizados a pedido dos clientes, babysitting, petsitting etc.. Estes serviços, não sendo indissociáveis da atividade de alojamento, são tributáveis à taxa que lhes couber individualmente (nos exemplos referidos, à taxa normal).

49. Nos termos conjugados das alíneas f), b) c) e d) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, se os serviços complementares forem faturados juntamente com o alojamento, estando em causa operações que compreendem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes, os elementos a seguir elencados devem ser indicados separadamente: a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; o preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável; as taxas aplicáveis e o montante de imposto devido.

50. No que diz respeito ao direito à dedução do imposto suportado a montante das operações que a Requerente vai realizar, relembramos que, o artigo 19.º, n.º 1 do CIVA estabelece que, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram:

- i) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos;
- ii) O imposto devido pela importação de bens;
- iii) O imposto pago pelas aquisições de bens ou serviços pelas alíneas e), h), i), j), l), m) e n) do n.º 1 do artigo 2.º;
- iv) O imposto pago como destinatário de operações tributáveis efetuados por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado e não tenham faturado imposto;
- v) O imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro, de acordo com artigo 15.º, n.º 6 do CIVA.

51. O n.º 2 do mesmo artigo estabelece, no entanto, um condicionalismo formal, segundo o qual só confere direito à dedução o imposto mencionado em faturas passadas em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo. Consideram-se passadas em forma legal as faturas que contêm os requisitos do artigo 36.º, n.º 5 ou 40.º, n.º 2, ambos do CIVA.

52. Por seu lado, o artigo 20.º, n.º 1 do CIVA determina que só pode deduzir-se o imposto suportado pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitos a imposto e dele não isentas, nos termos da sua alínea a), ou nas operações elencadas na sua alínea b).

53. Resulta, portanto, das citadas normas que o imposto passível de dedução corresponde, em regra, a todo o imposto suportado pelo sujeito passivo para o exercício da sua atividade económica, ou seja, a imposto que tenha sido suportado em aquisições de bens e serviços que sejam utilizados em operações tributadas.

54. Constitui jurisprudência reiterada do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), que um sujeito passivo, agindo como tal, tem o direito de deduzir o IVA devido ou pago relativamente a bens que lhe foram entregues ou serviços que lhe foram prestados para

efeitos de trabalhos de investimento destinados a serem utilizados no âmbito de operações tributadas.

55. Aquele Tribunal considera que: "() o direito à dedução depende, em primeira linha, da existência de uma relação directa e imediata dos bens e serviços adquiridos com o conjunto da actividade económica desenvolvida pelo sujeito passivo, no sentido de que, na ausência dessa relação, aquele direito é liminarmente recusado, independentemente de averiguações suplementares. Numa segunda linha, é preciso que exista também uma relação específica entre o bem ou o serviço adquirido e aquelas operações que, enquadradas na actividade global do mesmo sujeito passivo, podem classificar-se estritamente como operações tributáveis." (Portugal Telecom SGPS, proc. n.º C-496/11 de 6.9.2012).

56. O mesmo Tribunal recordou, no parágrafo 44, do Acórdão proferido nos processos apensos C-110/98 a C-147/98, que "() o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas a IVA ()."

57. Continua, o mesmo Acórdão, esclarecendo que "() o princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal suportada pela empresa impõe que as primeiras despesas de investimento efectuadas tendo em vista a formação de uma empresa sejam consideradas actividades económicas, e seria contrário a esse princípio que as referidas actividades só tivessem início no momento em que surge o rendimento tributável. Qualquer outra interpretação () faria uma distinção arbitrária entre as despesas de investimento efectuadas antes da exploração efectiva de uma empresa e as efectuadas no decurso da referida exploração."

58. Conclui, assim, aquele Tribunal, no parágrafo 47, que "(d) aqui resulta que quem tem a intenção, confirmada por elementos objectivos, de iniciar de modo independente uma actividade económica na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva e para esse fim efectua as primeiras despesas de investimento deve ser considerado um sujeito passivo. Actuando como tal, essa pessoa tem portanto, de acordo com os artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva, o direito de deduzir imediatamente o IVA devido ou pago sobre as despesas de investimento efectuadas para os fins das operações projectadas que concedem o direito à dedução, sem ter de esperar o início da exploração efectiva da sua empresa."

59. Considerando o exposto, não surgem dúvidas sobre a possibilidade conferida aos sujeitos passivos de, ainda num momento anterior ao início da exploração efectiva, estando em causa a intenção de desenvolver uma actividade sujeita a IVA e dele não isenta, deduzirem o imposto que suportem para o exercício da sua actividade económica, ou seja, o imposto que vá sendo suportado em aquisições de bens e serviços que sejam utilizados na preparação e desenvolvimento das operações tributadas.

60. Nestas situações, em que os sujeitos passivos manifestem a intenção objetiva de realizar operações que conferem direito à dedução, o que os coloca na posição de poder deduzir de imediato o imposto que vão suportando, não deixa de ser relevante a advertência de que, no futuro, caso venha a ser alterada a sua actividade e se essa alteração tiver implicações ao nível do direito à dedução, estão obrigados a proceder em conformidade com as regras que, conforme o caso, se mostrem aplicáveis.

61. Na situação em apreço, a Requerente manifesta, no pedido de informação vinculativa, a intenção de desenvolver uma actividade que, conforme se concluiu, é passível de ser considerada análoga às prestações de serviços de alojamento efectuadas no âmbito da actividade hoteleira - a qual descreve como exploração de "espaços co-living", ou seja vai realizar operações sujeitas a imposto que conferem direito a dedução, nos termos conjugados do n.º 1 do artigo 4.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, todos do CIVA.

62. Com efeito, a Requerente refere que no âmbito dessa actividade, e de acordo com o

descrito no contrato-tipo de prestação de serviços remetido em anexo ao pedido, se propõe prestar os seguintes serviços: Cedência de ocupação e utilização dos espaços (unidades de alojamento); Cedência da utilização dos equipamentos e mobiliário, a instalar devidamente pela Requerente nos espaços para utilização pelo utilizador; Serviços de segurança, que incluirão, entre outros, vigilância dos imóveis e dos espaços 24 horas por dia e 365 dias por ano, controlo dos diversos sistemas de segurança dos imóveis e dos espaços (CCTV, central de deteção e extinção de incêndios, deteção e exaustão de gases, central de intrusão); Serviços de receção, incluindo o controlo, acompanhamento e registo de entradas nos imóveis, incluindo dos visitantes dos clientes que se dirijam aos espaços, a verificação e entrega diária do correio recebido na receção que seja dirigido ao utilizador, o controlo e verificação da limpeza da área de receção; Serviços de manutenção e reparação quer das zonas comuns (interior e exterior), quer nos espaços dos utilizadores; Serviços de limpeza regular dos espaços dos utilizadores; Serviços de organização de eventos; Serviços de gestão, manutenção, conservação e limpeza das zonas comuns e dos respetivos espaços exteriores, incluindo serviços de jardinagem; Serviços de concierge; e Serviços de apoio, através de community managers, para prestar apoio aos utilizadores sempre que necessário.

63. Efetivamente, atendendo a todo o descrito pela Requerente e à configuração das operações a realizar, não pode deixar de se concluir que estando em causa uma atividade sujeita a IVA e dele não isenta, o imposto suportado em bens e serviços que venham a contribuir para a sua realização, ainda que previamente à realização de operações ativas, é dedutível nos termos dos artigos 19.º e seguintes do CIVA.

64. Contudo, sendo certo que a atividade da Requerente se encontra, ainda, em fase de estudo, nomeadamente, procurando identificar imóveis que venham a servir adequadamente para a realização desta atividade, importa alertar que caso a Requerente venha, no futuro, a alterar a sua atividade e se essa alteração tiver implicações ao nível do direito à dedução, está obrigada a proceder em conformidade com as regras que, conforme o caso, se mostrem aplicáveis.

(1) alterado pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, pelo Decreto-lei n.º 9/2021, de 29 de janeiro e pela Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro.