

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.18º - Taxas do imposto .
- Assunto: locação alojamento estabelecimento tipo hoteleiro ou similar
- Processo: 26934, com despacho de 2024-10-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Caracterização do Requete/Sujeito Passivo
- Através dos elementos existentes no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), verifica-se que o Requerente se encontra registado, para efeitos de IVA, com a atividade principal de "ARRENDAMENTO DE BENS IMOBILIÁRIOS", com o CAE 68200 e como atividades secundárias "ALUGUER DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS LIGEIOS", "ALUGUER DE BENS RECREATIVOS E DESPORTIVOS", "OUTRAS ACTIVIDADES CONSULTORIA PARA OS NEGÓCIOS E A GESTÃO" e "ALOJAMENTO MOBILADO PARA TURISTAS", com o CAE 077110, 077210, 070220 e 055201 respetivamente, estando enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral, desde 2024.04.05.
 - II - Exposição da questão apresentada
 - O requerente informa que "pretende começar a sua atividade com o arrendamento de apartamento", gerindo "o imóvel através de contrato de comodato e gestão do imóvel, não tendo licença de AL) com os seguintes serviços:
 - Arrendamento de apartamento (média duração, entre 2 a 4 meses), publico alvo: professores, estudantes Erasmus.
 - Apartamento 100% mobilado e equipado, incluindo TV, máquina de café, chaleira, torradeira, forno, micro-ondas, máquina de roupa e louça, aquecimento e arrefecimento, etc.
 - Serviços de energia, luz, água
 - Internet
 - Limpeza 1 vez por semana com muda de roupas, com produtos de limpeza
 - Roupa de cama, toalhas e lençóis;"
 - Solicita enquadramento para as operações que pretende vir a exercer, questionando se está "perante uma prestação de serviços de alojamento com funções análogas aos abrangidos pela atividade hoteleira?
Enquadrando-se na definição de estabelecimento de tipo hoteleiro, devendo nas contraprestações a cobrar pelos contratos de alojamento celebrados, liquidar IVA à taxa reduzida, tendo em atenção a exclusão prevista na alínea a) do n.º 29 do artigo 9.º, conjugada com a alínea a) do nº1 do artigo 18.º, ambos do CIVA e a verba 2.17 da Lista I? Ou, pelo contrário, estamos perante o simples arrendamento, ao abrigo do artigo 9º, isentas de IVA?".
 - Questiona também "sobre a caução para danos, aquela que será devolvida no final do contrato se não existirem danos, fatura-se à mesma taxa de iva? E a caução de rendas antecipadas?". - III - Análise às questões colocadas e enquadramento legal
 - O Requerente não enviou nenhum contrato ou outra documentação que suporte a gestão do imóvel através de um contrato de comodato, nesse sentido, confinando-nos, estritamente, aos dados/elementos aduzidos pelo Requerente, cumpre informar o seguinte enquadramento legal:
 - A alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) dispõe, como principio geral, que as transmissões de bens e as

prestações de serviços que sejam efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, estão sujeitas a IVA.

7. Por aplicação do n.º 1 do artigo 4.º conjugado com o n.º 1 do artigo 3.º, ambos do CIVA, a locação de bens imóveis, é considerada uma prestação de serviços, encontrando-se, assim, sujeita a imposto.

8. Contudo, o artigo 9.º do CIVA prevê determinadas operações que, por serem consideradas de interesse geral ou social e com fins de relevante importância, nomeadamente por razões de natureza social, cultural ou económica, beneficiam de isenção em sede de IVA.

9. Determina a alínea 29) do artigo 9.º que, a locação de bens imóveis é uma operação isenta, excecionando desta isenção:

"a) As prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras funções análogas, incluindo parques de campismo;

b) A locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo 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".

10. Esta norma resulta da transposição do artigo 135.º, n.ºs. 1, alínea l) e 2 da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro), no entanto não consta desta Diretiva IVA, nem do seu Regulamento de Execução, o que se entende por locação, não tendo também sido conferida competência aos Estados-membros para fixar esse conceito em conformidade com os seus ordenamentos jurídicos, o que significa que temos que recorrer à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) nesta matéria.

11. O TJUE considera que, estamos perante uma locação de bens imóveis quando, o proprietário do imóvel cede a uma pessoa (locatário), o direito de ocupar este imóvel, dele excluindo as outras pessoas, por um determinado prazo e em contrapartida de uma renda.

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

13. No caso em análise, afigura-se estarmos perante prestações de serviços de alojamento e serviços acessórios, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, expressamente excluídas da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, localizadas em território nacional, efetuadas a título oneroso, por um sujeito passivo no exercício habitual da sua atividade, pelo que são sujeitas a IVA.

14. Deve-se aferir se as prestações de serviços de alojamento efetuadas pelo Requerente podem ser consideradas como efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas.

15. O Regime Jurídico da Instalação, Exploração e Funcionamento dos Empreendimentos Turísticos foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 março, reúne num único diploma o regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, e estabelece, no referido 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.

16. O Decreto-Lei n.º 128/2014, de 29 de agosto, aprova o Regime Jurídico da Exploração dos Estabelecimentos de Alojamento Local e 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 mencionados presente decreto-lei", esclarecendo o artigo 3.º quais as modalidades que os estabelecimentos de alojamento local devem integrar.

17. Nos termos do artigo 4.º do respetivo Decreto-Lei, estamos perante uma prestação de serviços de alojamento quando:

"1 - 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.

2 - Presume-se existir exploração e 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 na 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, complementares de alojamento, nomeadamente limpeza, por períodos inferiores a 30 dias".

18. Em sede de IVA, conforme está disposto no n.º 1 do artigo 4.º do respetivo CIVA, as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens, são consideradas como prestações de serviços.

19. As prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, são sujeitas a imposto e dele não isentas, por exclusão da norma prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

20. Apesar dos serviços oferecidos pelo Requerente serem por períodos superiores a 30 dias (2 a 4 meses) e tenha como destinatários professores e estudantes de Erasmus, à semelhança do que acontece no alojamento local ou temporário, a prestação de serviços em causa, arrendamento de apartamento com prestação de serviços acessórios, não se restringe à locação do alojamento.

21. Conforme é mencionado no pedido do Requerente, o apartamento está 100% mobilado e equipado, incluindo TV, máquina de café, chaleira, torradeira, forno, micro-ondas, máquina de roupa e louça, aquecimento e arrefecimento, etc., e inclui um conjunto variado de serviços, como luz, água, internet, limpeza 1 vez por semana com muda de roupas e com produtos de limpeza.

22. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) considera, através de jurisprudência firmada se está perante uma prestação única designadamente no caso em que um ou vários elementos devem ser considerados a prestação principal, ao passo que, inversamente, um ou vários elementos devem ser considerados prestações acessórias que partilham do mesmo tratamento fiscal da prestação principal. Uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador.

23. Sendo estes serviços e comodidades, indissociáveis do alojamento e, constituindo manifestamente um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador, seguem o mesmo tratamento em sede do IVA da operação principal.

24. Efetivamente, os serviços em apreço afiguram-se análogos aos prestados no âmbito da atividade hoteleira e do alojamento local ou temporário, apenas assumindo uma duração superior. Em qualquer unidade hoteleira são disponibilizados serviços de limpeza e disponibilidade de internet. Assim, o alojamento e os serviços acessórios prestados pelo Requerente, estão incluídos no valor global, por ele cobrado, valor esse, sujeito a IVA e dele não isento.

25. Considerando-se como análogos aos prestados na atividade hoteleira para efeitos da subalínea a) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, importa averiguar se os mesmos beneficiam da aplicação da taxa reduzida por enquadramento na verba 2.17 da

Lista I anexa ao CIVA.

26. A verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA (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 do preço da meia-pensão."

27. A expressão "estabelecimento de tipo hoteleiro" utilizada na redação da verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA é mais ampla que o conceito de "estabelecimento do tipo hoteleiro" a que se refere o artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de março, englobando também outros estabelecimentos com funções equiparáveis, não abrangidos pelo Decreto-Lei mencionado, tais como estabelecimentos de alojamento local ou temporário. Deve-se entender por serviços de alojamento, o alojamento propriamente dito, assim como as prestações de serviços acessórias a esse alojamento, destacando-se a limpeza de quartos, o fornecimento de água, gás e eletricidade, a disponibilização de ligação à internet e de televisão e outras prestações de serviços de apoio.

28. Conforme referido nos pontos anteriores, a prestação de serviços em causa é semelhante ou equiparável à efetuada pelos estabelecimentos hoteleiros e nesse sentido é abrangida pela verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA.

29. A aplicação da taxa reduzida por enquadramento na respetiva verba, é aplicável ao alojamento e aos serviços acessórios que são fornecidos como um todo e pelos quais o Requerente aufere uma quantia global, por estarem intrinsecamente ligados ao alojamento em questão.

30. O Requerente cobra uma caução para danos para fazer face a situações de perda, deterioração ou mau funcionamento imputável ao cliente e uma caução de rendas antecipadas.

31. Ora, atendendo a que apenas as transmissões de bens e/ou prestações de serviços efetuadas a título oneroso, em território nacional, por um sujeito passivo estão sujeitas a imposto, o recebimento da caução, sem qualquer contrapartida associada, mas apenas destinada a assegurar o bom cumprimento do contrato por parte do cliente, não consubstancia qualquer operação tributável em sede de IVA, conforme artigo 16.º, n.º 1 a contrario do CIVA.

32. No entanto, se ocorrer algum incumprimento do contrato, em que o Requerente tenha que liquidar IVA sobre a caução para danos, alocada ao pagamento de arranjos ou aquisição dos bens ou serviços na sequência de perda, deterioração ou mau funcionamento do alojamento e respetivos bens imputável ao cliente, qualquer destas situações funcionará como uma contrapartida onerosa do recebimento da caução ou parte dela, aplicando-se a taxa que lhes corresponda, ao valor da caução utilizado.

33. Relativamente à caução de rendas antecipadas, se a mesma vier a ser utilizada por contrapartida total ou parcial das mesmas, a mesma fica sujeita a imposto, aplicando-se a taxa reduzida, por enquadramento na verba 2.17 da Lista I ao valor da caução utilizado.