

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: Enquadramento, em sede de IVA, da cedência temporária de unidades de alojamento destinadas a residência para estudantes.
- Dedução do IVA suportado durante a construção do respetivo imóvel.
- Processo: 27231, com despacho de 2024-12-18, do Diretor de Serviços da DSIVA, 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 começa por referir que é uma sociedade de direito português cujo objeto social consiste na "[g]estão de alojamentos para estudantes e outros tipos de alojamento, bem como a realização de todas as atividades comerciais, industriais e financeiras relacionadas com a promoção do seu objeto, incluindo a gestão de participações e a construção, aquisição, alienação e administração de bens imobiliários para o efeito", atividade que corresponde ao código CAE 55900 - Outros locais de alojamento.
2. Acrescenta que é proprietária do prédio urbano sito no concelho do Porto, descrito na Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º XXXX e inscrito na matriz sob o artigo XXXX da freguesia de XXXXXX, local onde atualmente está a ser edificado um imóvel que será destinado à exploração como residência para estudantes.
3. Concretiza a Requerente que uma vez concluída a construção, irá explorar diretamente a residência para estudantes, prevendo que o imóvel no qual esta irá funcionar será constituído por diversas unidades de alojamento individuais, compostas por uma zona de quarto, casa de banho e kitchenette. Estas unidades de alojamento serão disponibilizadas aos hóspedes devidamente mobiladas com, entre outros, uma cama, uma mesa, uma secretária, candeeiros, cadeiras, uma televisão, equipamentos e eletrodomésticos de apoio à cozinha.
4. O projeto prevê ainda a existência de partes comuns, tais como uma receção a funcionar 24 horas por dia, garagem, sala de estudos, espaço para coworking, zona de restauração, uma área dotada de máquinas de venda automática de alimentos e café (vending), biblioteca, sala de cinema, sala de jogos, lavandaria, ginásio, campos de ténis e de futebol (ambos no exterior) e um estacionamento para bicicletas elétricas (no exterior).
5. Acrescenta, que os contratos a celebrar com cada hóspede, após a construção e entrada em funcionamento da residência para estudantes, deverão prever, para além da cedência temporária das unidades de alojamento, devidamente mobiladas e equipadas, a prestação de serviços de portaria e segurança 24 horas por dia, um serviço de concierge, o fornecimento de um sistema de televisão em cada unidade de alojamento e em certas zonas comuns de lazer, a limpeza das áreas comuns, bem como a limpeza de cada unidade de alojamento antes do início da ocupação pelo hóspede e após a respetiva desocupação, o fornecimento de serviços de acesso WiFi à internet, o

fornecimento de água, gás e eletricidade, o fornecimento de um sistema de ar condicionado em cada unidade de alojamento e nas zonas comuns situadas no interior do imóvel, e o fornecimento de um sistema de tratamento de lixo e resíduos.

6. Em contrapartida da disponibilização temporária da unidade de alojamento e da prestação dos serviços acima identificados, será contratualmente estipulado que o hóspede deverá pagar à Requerente uma remuneração global e incidível numa base que pode ser mensal, semestral ou anual.

7. Face ao exposto, a Requerente solicita que seja confirmado que:

a. A disponibilização temporária de unidades de alojamento de uma residência para estudantes e a prestação de serviços acessórios a esse alojamento, tais como portaria e segurança 24 horas por dia, concierge, televisão, internet, limpeza das áreas comuns, o fornecimento de água, gás, eletricidade, ar condicionado e o tratamento de lixo e resíduos, tendo como contrapartida o pagamento pelo hóspede/estudante de uma remuneração global e incidível numa base periódica, consubstancia uma prestação de serviços sujeita a IVA, que não beneficia da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), nem de qualquer outra isenção;

b. Tratando-se a atividade escrita em a) de uma prestação de serviços sujeita e não isenta de IVA, à respetiva remuneração será aplicável, na totalidade, a taxa reduzida de imposto, de acordo com a verba 2.17 Lista I, anexa ao CIVA, e a indicação das condições a observar para este efeito;

c. Atendendo a que o imóvel referido se encontra em fase de construção, o imposto liquidado à Requerente pelos fornecedores de bens e serviços ou por ela autoliquidado na aquisição de serviços de construção civil, em cumprimento da regra estipulada pelo artigo 2.º, n.º 1, alínea j) do CIVA, é imediata e integralmente dedutível, ou seja, mesmo antes da entrada efetiva em funcionamento da residência para estudantes.

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

a. Caracterização da Requerente

8. Verifica-se, por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, que a Requerente se encontra enquadrada, em sede de IVA, no regime normal, com periodicidade trimestral, desde 2022-08-05, pela atividade de "Outros locais de alojamento", CAE 55900, indicando realizar exclusivamente operações que conferem o direito à dedução.

b. Considerações prévias

9. Cumpre chamar a atenção para o facto de o documento no qual estão delineados os contornos da operação em apreço, designado por "Contrato de prestação de serviços de alojamento", consubstanciar uma minuta ou projeto de contrato, pelo que a Informação ora emanada assenta nos exatos termos previstos no mesmo e na descrição efetuada no Pedido pela Requerente.

c. Análise do documento junto

10. Conforme já referimos, com o Pedido, a Requerente juntou a minuta de um contrato denominado "Contrato de prestação de serviços de alojamento", ao qual se encontra junto o Anexo 2 - Serviços Incluídos e Outros e o Anexo 3 - Taxas e Caução, no qual é indicado que a Requerente assumirá a qualidade de "Operador", e o utilizador do espaço a qualidade de "Utilizador", sendo de realçar os aspetos a seguir identificados.

11. De acordo o ponto 1.3. do referido contrato "o Operador obriga-se a disponibilizar ao Utilizador uma Unidade de Alojamento, tal como definida no ponto seguinte, pelo tempo definido na reserva, Anexo 1, incluindo todos os serviços incluídos e conexos, tais como definidos no Anexo 2, Secção 1 e eventualmente outros serviços contratualizados e faturados separadamente, tais como definidos no Anexo 2, Secção 2".

12. Acrescentando-se, no ponto 1.4. a definição de Unidade de Alojamento, a qual consiste num "quarto mobilado e equipado para o propósito de alojamento estudantil

académico, ou profissional de teor relacionado, por prazo curto ou médio (menor que 12 meses), contendo, nomeadamente: cama, casa de banho, kitchnette, frigorífico, ar condicionado, secretária, roupeiro. As Unidades de Alojamento poderão variar em espaço e funcionalidade e, embora não divirjam essencialmente do objectivo proposto, poderão ter níveis de comodidade e utilização diferenciados ao qual corresponderá necessariamente também um preço diferenciado".

13. Por seu turno, resulta do ponto 2.5 que "os serviços adicionais previstos no Anexo 2, Secção 2, não são incluídos na Reserva e estão sujeitos a contratualização e faturação em separado".

14. Quanto ao pagamento do contrato, dispõe o ponto 5 da aludida minuta, que este "torna-se devido no momento da efectivação do contrato e posteriormente, no primeiro dia de calendário de cada mês. O Operador reserva-se o direito de cobrar juros comerciais por atraso de pagamento".

15. Do Anexo 2 constam os «Serviços Incluídos e Outros»:

"Serviços incluídos: uso de uma Unidade de Alojamento, concierge e receção, internet e WiFi de banda larga, electricidade, iluminação, aquecimento e ar-condicionado, segurança 24/7, controlo de acessos por via electrónica, câmaras de videovigilância 24/7, água, recolha de lixo, águas residuais e esgotos, receção e recolha de correspondência e encomendas (excepto produtos alimentares ou perecíveis), ginásio interior e campos desportivos exteriores (Tennis, Street Soccer), sala de convívio e jogos, sala de estar e visitas, sala de estudo e trabalhos em grupo, biblioteca, cinema, estacionamento exterior para e-bikes, bicicletas, e manutenção de equipamentos respeitantes aos serviços incluídos e unidades de alojamento disponibilizadas".

"Serviços disponíveis, mas facturados em separado: cafeteria/cantina/restaurante/bar, máquinas de venda self-service (Café, Snacks, etc), lavandaria e aluguer de máquinas, limpeza extra, serviço E-Mobility, com aluguer de veículos eléctricos paqueados na garagem ou no exterior".

d. Enquadramento da operação em apreço

16. No caso em análise, pretende a Requerente saber se a operação consubstanciada na disponibilização temporária de unidades de alojamento de uma residência para estudantes, acompanhada de um conjunto de serviços incluídos, que constam do Anexo 2 da minuta do "Contrato de prestação de serviços de alojamento", em contrapartida de uma "remuneração global e incindível" de base periódica:

(i) é sujeita a IVA e dele não isenta, por não se enquadrar na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA;

(ii) à respetiva remuneração será aplicável, na totalidade, a taxa reduzida de imposto, por enquadramento na verba 2.17 da Lista I, anexa ao CIVA;

(iii) pode deduzir de imediato o IVA suportado na construção mesmo antes da entrada efetiva em funcionamento da residência para estudantes.

17. Ora, estando em causa uma cedência de utilização de espaço, começaremos por fazer considerações gerais sobre o enquadramento da locação, seguindo-se o enquadramento da operação em apreço, terminando com a análise ao direito à dedução.

Âmbito de aplicação da subalínea a) da alínea 29) do artigo 9.º do Código do IVA

18. A operação em causa consubstancia uma prestação de serviços sujeita a IVA, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, sendo de aferir se a mesma beneficia de alguma isenção, mais concretamente da prevista na alínea 29) do artigo 9.º do Código do Iva (CIVA).

19. Assim, prescreve a aludida alínea 29) que a locação de bens imóveis se encontra isenta de imposto, excepcionando desta isenção:

"- as prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo [subalínea a)],

- a locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos [subalínea b)],
- 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 [subalínea c)],
- a locação de cofres-fortes [subalínea d)],
- a locação de espaços para exposições ou publicidade [subalínea e)]".

20. 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 28/11). No entanto, não consta desta Diretiva IVA, nem, tão pouco, do seu Regulamento de Execução [Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15/03], 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. (1) (2)

21. O TJUE considera que estamos perante uma locação de bens imóveis quando se verificam os seguintes pressupostos essenciais: (i) o proprietário do imóvel cede a uma pessoa (locatário), (ii) o direito de ocupar este imóvel, dele excluindo as outras pessoas, (iii) por um determinado prazo, (iv) em contrapartida de uma renda. (3)

22. 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. (4) (5)

23. Daqui resulta que a natureza passiva da locação de um bem imóvel, que justifica a isenção do IVA de tais operações ao abrigo do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva, se prende com a natureza da própria operação e não com a forma como o locatário utiliza o bem.

24. Conforme o TJUE 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 proprietário, bem como a colocação à disposição de outras instalações, de modo que, não se verificando circunstâncias absolutamente especiais, a locação deste bem não pode constituir a prestação preponderante. (6)

25. Assim, de acordo com a jurisprudência do TJUE, considera a AT que:

(i) A colocação passiva do imóvel à disposição do cliente deve estar ligada ao mero decurso do tempo e não deve gerar valor acrescentado significativo; (7)

(ii) A 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; se puderem ser dissociadas, o tratamento fiscal é efetuado autonomamente; (8)

(iii) As prestações de serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção constantes retiram, em regra, o carácter preponderante à locação, e podem, até, descaracterizar a operação como locação por falta de verificação de um dos pressupostos essenciais. (9)

26. Ora, no caso em apreço, estamos perante a cedência de utilização temporária de unidades de alojamento de uma residência para estudantes, mobiladas e equipada (com, entre outros, uma cama, uma mesa, uma secretária, candeeiros, cadeiras, uma televisão e equipamentos e eletrodomésticos de apoio à cozinha), bem como acesso às áreas comuns [ginásio interior e campos desportivos exteriores (Tennis, Street Soccer), sala de convívio e jogos, sala de estar e visitas, sala de estudo e trabalhos em grupo, biblioteca, cinema, estacionamento exterior para e-bikes, bicicletas, etc.].

27. Acompanhados de um leque variado de serviços (cfr. Anexo 2 - Secção 1, transcrito no ponto 15 desta informação), tais como serviços de concierge e receção, internet e WiFi de banda larga, eletricidade, iluminação, aquecimento e ar-condicionado, segurança 24/7, controlo de acessos por via eletrónica, câmaras de videovigilância 24/7, fornecimento de água, recolha de lixo, recolha de águas residuais e esgotos,

recepção e recolha de correspondência e encomendas (exceto produtos alimentares ou perecíveis), manutenção de equipamentos respeitantes aos serviços incluídos e unidades de alojamento disponibilizadas.

28. O pagamento do contrato torna-se "devido no momento da efetivação do contrato e posteriormente, no primeiro dia de calendário de cada mês", de acordo com o ponto 5.1 da minuta de contrato de prestação de serviços de alojamento, sendo a contraprestação a pagar "remuneração mensal única e global", de acordo com o descrito no pedido.

29. Ora, sendo certo que a cedência dos equipamentos supramencionados - não tendo sido efetuada a locação dos equipamentos em separado da locação do espaço, nem tendo sido atribuído qualquer valor autónomo na remuneração a auferir - consubstancia uma prestação de serviços acessória em relação à cedência de utilização de espaço, não constituindo para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar do serviço principal do prestador em melhores condições.

30. Porém, o mesmo já não se poderá dizer dos serviços prestados, elencados no ponto 28 supra (cfr. Anexo 2 - Secção 1 da minuta de contrato), prestados de forma integrada e global, conferindo ao utilizador um conjunto de vantagens e de benefícios que parecem assumir um carácter preponderante em relação à disponibilização da utilização dos espaços locados.

31. Por outro lado, o tipo de serviços prestados (nomeadamente a manutenção de equipamentos respeitantes aos serviços incluídos e unidades de alojamento disponibilizadas, concierge e recepção, recolha de correspondência e encomendas, internet e WiFi de banda larga, segurança e câmaras de videovigilância 24/7, controlo de acessos por via eletrónica, recolha de lixo) denota uma conduta bastante ativa por parte da Requerente na operação, que não se reconduz, de modo algum, a uma colocação passiva do espaço à disposição do utilizador, gerando valor acrescentado significativo.

32. Desta forma, a operação aqui em apreço, pela qual é cobrada uma remuneração mensal única, é constituída pela cedência de utilização de unidades de alojamento para estudantes (mobiladas e equipadas), acesso às partes comuns, e por um conjunto variado de serviços que retira àquela cedência de utilização de espaço o carácter predominante, extravasando claramente a mera colocação passiva do imóvel à disposição do utilizador.

33. Por outro lado, cumpre, ainda, aferir se as prestações de serviços de alojamento e serviços acessórios podem ser consideradas efetuados no âmbito da atividade hoteleira ou de outra com funções análogas, nos termos da subalínea a) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

34. O Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 março (na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 9/2021, de 29 de janeiro), reúne num único diploma o Regime Jurídico da Instalação, Exploração e Funcionamento dos Empreendimentos Turísticos, estabelece, no seu 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.

35. Por seu turno, o Decreto-Lei n.º 128/2014, de 29 de agosto (atualizado pelo Decreto-Lei n.º 76/2024, de 23 de outubro), 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 mencionados presente decreto-lei", esclarecendo o artigo 3.º quais as modalidades que os estabelecimentos de alojamento local devem integrar.

36. Nos termos do artigo 4.º do aludido diploma, 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".

37. Apesar de os serviços oferecidos pela Requerente o poderem ser por períodos superiores a 30 dias (mas inferior a 12 meses, de acordo com o ponto 1.4 da minuta de contrato) e tenham como destinatários "estudantes, académicos, ou profissionais de teor relacionado", 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.

38. O TJUE considera, através de jurisprudência firmada, que 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. 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.

39. Afigura-se que os serviços em apreço têm uma natureza análoga aos prestados no âmbito da atividade hoteleira e do alojamento local ou temporário, apenas assumindo uma duração superior.

40. Efetivamente, em qualquer unidade hoteleira são disponibilizados serviços, nomeadamente, de fornecimento de água, internet e WiFi de banda larga, eletricidade, iluminação, aquecimento e ar-condicionado e segurança 24/7.

41. Assim, o alojamento e os serviços acessórios prestados pela Requerente, estão incluídos no valor global da remuneração mensal, por ela cobrado, valor esse, sujeito a IVA e dele não isento.

Verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA

42. 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.

43. A verba 2.17 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."

44. 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.

45. Deve-se entender por serviços de alojamento, o alojamento propriamente dito, assim como as prestações de serviços acessórios 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.

46. 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.

47. A aplicação da taxa reduzida, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, por enquadramento na verba 2.17 da Lista I anexa a este código, é aplicável ao alojamento e aos serviços acessórios que são fornecidos como um todo e pelos quais o Requerente auferir uma quantia global, por estarem intrinsecamente ligados ao alojamento em questão.

48. Por seu turno, a Requerente refere que, caso seja solicitado pelos utilizadores, podem ser prestados os serviços constantes da 2ª secção do Anexo 2 da minuta de contrato «serviços disponíveis, mas faturados em separado».

49. Quanto ao enquadramento destes serviços, cumpre referir que, de acordo com a verba 2.17, a taxa reduzida aplica-se apenas 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".

50. 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 auferir uma quantia global, por estarem intrinsecamente ligados ao alojamento em questão.

51. Note-se que no caso em apreço, nos serviços incluídos não é referido o fornecimento de pequeno-almoço, sendo, antes, disponibilizados serviços de "Cafeteria / Cantina / Restaurante / Bar" objeto de faturação separada.

52. Importa acrescentar, ainda, que as demais prestações de serviços fornecidas com carácter de complementaridade em relação ao alojamento, não sendo intrínsecas e indissociáveis deste, as quais, são inclusivamente objeto de faturação em separado, naturalmente não beneficiam de enquadramento na citada verba 2.17 da Lista I, anexa ao CIVA. Refira-se, o caso dos serviços "cafeteria/cantina/restaurante/bar, máquinas de venda self-service, lavandaria e aluguer de máquinas, limpeza extra, serviço E-Mobility, com aluguer de veículos elétricos parqueados na garagem ou no exterior" que são tributáveis à taxa que lhes couber individualmente.

Direito à dedução do imposto suportado com a construção do imóvel

53. Pretende a Requerente, que lhe seja confirmado se, para além do imposto suportado na atividade de exploração de residências para estudantes, o imposto suportado na construção do imóvel onde aquela atividade irá ser desenvolvida, é imediata e integralmente dedutível, ou seja, mesmo antes da entrada efetiva em funcionamento das residências, nos termos dos artigos 19.º e seguintes do CIVA.

54. O direito à dedução vem previsto nos artigos 19.º a 26.º do CIVA, sendo que, em regra, confere direito à dedução o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos que, para além de constar de faturas emitidas sob a forma legal (que observem o previsto nos artigos 36.º ou 40.º, consoante os casos), emitidos em nome e na posse do sujeito passivo, se destine à prática de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas [artigo 20.º, n.º 1, alínea a)], e que não se encontre excluído do direito à dedução (artigo 21.º).

55. Efetivamente, resulta do artigo 20.º, n.º 1, alínea a) do CIVA que apenas se pode deduzir o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e / ou prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, tendo que existir uma relação direta e imediata entre os inputs e os outputs.

56. Resulta da jurisprudência do TJUE que, em regra, para exercer o direito à dedução, não é necessário que o sujeito passivo esteja já a desenvolver a atividade, mas apenas que tenha essa intenção e que tal possa ser comprovado por elementos objetivos. (10)

57. Conforme considerou no Acórdão de 21/03/2000, Procs. C-110/98 a C-147/98: "46.

O artigo 4.º da Sexta Diretiva não se opõe, no entanto, a que a administração fiscal exija que a intenção declarada de iniciar as atividades económicas que dão origem a operações tributáveis seja confirmada por elementos objetivos. Neste contexto, há que sublinhar que a qualidade de sujeito passivo só é definitivamente adquirida se a declaração de intenção de iniciar as atividades económicas projetadas foi feita de boa fé pelo interessado. Em situações fraudulentas ou abusivas, em que, por exemplo, o interessado simulou desenvolver uma atividade económica especial, mas procurou, na realidade, fazer entrar no seu património privado bens que podem ser objeto de dedução, a administração fiscal pode pedir, com efeitos reactivos, a restituição das quantias deduzidas, uma vez que essas deduções foram concedidas com base em falsas declarações. (...) 47. Daqui resulta que quem tem a intenção, confirmada por elementos objetivos, de iniciar de modo independente uma atividade económica na aceção do artigo 4.º da Sexta Diretiva e para esse fim efetua as primeiras despesas de investimento deve ser considerado um sujeito passivo. Atuando como tal, essa pessoa tem portanto, de acordo com os artigos 17.º e seguintes da Sexta Diretiva, o direito de deduzir imediatamente o IVA devido ou pago sobre as despesas de investimento efetuadas para os fins das operações projetadas que concedem o direito à dedução, sem ter de esperar o início da exploração efetiva da sua empresa."

58. Ora, desde logo e como vimos supra, em regra, a locação consubstancia uma operação isenta de IVA nos termos da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, que não confere direito à dedução do imposto suportado a montante.

59. No entanto, as operações em análise não integram o conceito de locação, extrapolando-o, pelo que não beneficiam da isenção insita na citada alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

60. Neste pressuposto, uma vez que a Requerente manifesta a intenção de desenvolver uma atividade sujeita a IVA e dele não isenta, pode exercer o direito à dedução do imposto que suporte relativamente a esta atividade, afetando bens e serviços que adquira à mesma, ainda que o início da sua exploração não tenha ocorrido.

61. Sem prejuízo de eventuais regularizações a efetuar nos termos da alínea c) do n.º 6 do artigo 24 do CIVA, no caso de vir afetar o imóvel a locações isentas, no prazo de 20 anos, dado que, conforme vimos supra, a locação de imóveis configura, em regra, uma operação isenta, nos termos da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, não conferindo o direito à dedução.

IV - CONCLUSÃO

62. Face ao quadro normativo supra exposto, e atendendo às questões concretamente colocadas, cumpre concluir o seguinte:

63. Estamos perante uma locação de bens imóveis quando se verificam os seguintes pressupostos essenciais: (i) o proprietário do imóvel cede a uma pessoa (locatário), (ii) o direito de ocupar este imóvel, dele excluindo as outras pessoas, (iii) por um determinado prazo, (iv) em contrapartida de uma renda.

64. Para beneficiar de isenção, prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, a locação deve 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, em contrapartida de uma remuneração mensal única e global.

65. A Requerente refere que irá ceder a utilização de unidades de alojamento, mobiladas e equipadas, juntamente com um vasto leque de serviços que se encontram transcritos no ponto 15 da presente informação. No que concerne a estes serviços prestados de forma integrada e global, conferindo ao utilizador um conjunto de vantagens e de benefícios, estes parecem assumir um carácter preponderante em relação à disponibilização da utilização dos espaços locados. Com efeito, o tipo de serviços prestados denota uma conduta bastante ativa por parte da Requerente na

operação, que não se reconduz, de modo algum, a uma colocação passiva do espaço à disposição do utilizador, gerando valor acrescentado significativo. Por conseguinte, afigura-se que a operação em análise, pela qual é cobrada uma remuneração mensal global, extravasa claramente a mera colocação passiva do imóvel à disposição do utilizador.

66. Afigura-se, ainda, que a mesma pode consubstanciar uma prestação de alojamento efetuada no âmbito de atividade análoga à hoteleira, que a subalínea a) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA exclui expressamente da isenção aplicável à locação de imóveis. 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, uma vez que em qualquer unidade hoteleira é disponibilizado, nomeadamente, o fornecimento de água, internet e WiFi de banda larga, eletricidade, iluminação, aquecimento e ar-condicionado, segurança 24/7.

67. Assim, o alojamento e os serviços acessórios prestados pela Requerente, estão incluídos no valor global da remuneração mensal, por ela cobrado, valor esse, sujeito a IVA e dele não isento.

68. Quanto à taxa a aplicável, determina a verba 2.17 da Lista I, anexa ao CIVA, 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".

69. 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 por este diploma, tais como estabelecimentos de alojamento local ou temporário.

70. 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.

71. Assim, a aplicação da taxa reduzida, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, por enquadramento na verba 2.17 da Lista I, anexa a este código, é aplicável ao alojamento e aos serviços acessórios que são fornecidos como um todo e pelos quais o Requerente auferir uma quantia global, por estarem intrinsecamente ligados ao alojamento em questão.

72. Importa acrescentar, ainda, que quanto às demais prestações de serviços fornecidas com carácter de complementaridade em relação ao alojamento, não sendo intrínsecas e indissociáveis deste, as quais, são inclusivamente objeto de faturação em separado, naturalmente não beneficiam de enquadramento na citada verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA, sendo tributáveis à taxa que lhes couber individualmente.

73. No que respeita à possibilidade de exercer o direito à dedução do imposto suportado na construção do imóvel, onde a atividade será desenvolvida, de forma imediata e integral, ou seja, mesmo antes da entrada, efetiva, em funcionamento das residências, cumpre referir que, embora este enquadramento seja fixado de forma condicional, uma vez que a Requerente manifesta a intenção de desenvolver uma atividade sujeita a IVA e dele não isenta, pode exercer o direito à dedução do imposto que suporte relativamente a esta atividade, afetando bens e serviços que adquira à mesma, ainda que o início da sua exploração não tenha ocorrido, devendo proceder ao apuramento do imposto dedutível com recurso ao método da afetação real, em conformidade com as instruções administrativas previstas no Ofício-Circulado n.º 79713, de 18 de julho de 1989, com as necessárias adaptações.

74. Nas situações em que os sujeitos passivos manifestam 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 previamente ao início da exploração, sempre que, no futuro, venha a ser alterada a sua atividade 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.

(1) Resulta do artigo 135.º, n.ºs. 1, alínea I) e 2 da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28/11), que: "1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: I) A locação de bens imóveis. Não beneficiam da isenção prevista na alínea I) do n.º 1 as seguintes operações:

- a) As operações de alojamento, tal como definidas na legislação dos Estados-Membros, realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas, incluindo as locações de campos de férias ou de terrenos para campismo;
- b) A locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;
- c) A locação de equipamento e de maquinaria de instalação fixa;
- d) A locação de cofres-fortes.

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

(2) A este respeito cumpre notar que é jurisprudência constante deste Tribunal que as isenções previstas no artigo 135.º da Diretiva IVA, para além de consubstanciarem derrogações ao princípio geral de tributação das prestações de serviços efetuadas a título oneroso por sujeitos passivos, constituem conceitos autónomos de direito da União Europeia, pelo que devem ser objeto de interpretação estrita, não podendo, contudo, aquelas isenções serem interpretadas de forma a que fiquem privadas dos seus efeitos. Cfr., a título exemplificativo, o Acórdão (Ac.) de 12/09/2000, proc. C-358/97, ns. 52 e 55, e o Ac. de 18/11/2004, proc. C-284/03, n.º 16. Aliás, recentemente, o TJUE considerou que aquele conceito deve ser interpretado de forma restritiva, visto que é mais abrangente que o conceito previsto nos vários direitos nacionais. Cfr. Ac. de 23/02/2019, proc. C-278/18, n.º 17.

(3) Cfr., neste sentido a título exemplificativo, o Ac. de 09/10/2001, proc. C-409/98, n.º 31

(4) Cfr., neste sentido a título exemplificativo, o Ac. do proc. C-284/03, ns. 20 e 23

(5) Como bem sintetiza o TJUE no Acórdão de 28/02/2019, proc. C-278/18, que teve lugar no âmbito de um pedido de decisão prejudicial efetuado pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA), relativamente ao enquadramento de IVA de um contrato de cedência da exploração agrícola de prédios rústicos constituídos por vinhas: "19. O Tribunal de Justiça também precisou que a isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva, se explica pelo facto de a locação de bens imóveis, embora sendo uma atividade económica, constituir habitualmente uma atividade relativamente passiva, que não gera um valor acrescentado significativo. Tal atividade deve assim distinguir-se de outras atividades que têm quer a natureza de negócios industriais e comerciais, como as abrangidas pelas exceções referidas nos n.ºs 1 a 4 desta disposição, quer um objeto que se caracteriza melhor pela realização de uma prestação do que pela simples colocação à disposição de um bem, como o direito de utilizar um campo de golfe, o direito de atravessar uma ponte mediante o pagamento de uma portagem ou ainda o direito de instalar máquinas de venda automática de tabaco num estabelecimento comercial" (v., neste sentido, Acórdãos de 4 de outubro de 2001, «Goed Wonen», C 326/99, EU:C:2001:506, n.os 52 e 53, e de 18 de novembro de 2004, Temco Europe, C 284/03, EU:C:2004:730, n.º 20).

(6) Ver neste sentido, Acórdão de 18 de janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark, C 150/99, EU:C:2001:34, n.º 26.

(7) Cfr. Ac. do proc. C-284/03, ns. 20 e 23

(8) Cfr. Ac. do proc. C-17/18, n.ºs 32 e 33.

(9) Cfr. Ac. Do proc. C-278/18, n.º 21

(10) Cfr. Ac. de 21/03/2000, procs. C-110/98 a C-147/98