

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.4º - Conceito de prestação de serviços .
- Assunto: Alojamento Local - remuneração do proprietário - taxa aplicável
Emissão de fatura
- Processo: 27356, com despacho de 2025-02-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Descrição do pedido:
1. A Requerente refere que celebrou um contrato de [] com a empresa [], resultando do mesmo que esta entidade fatura aos hóspedes, e do valor líquido recebido retém 30% pela prestação de serviços de alojamento local e transfere 70% para a Requerente.
 2. É relativamente a estes 70% que a Requerente pretende saber:
 - se este valor é considerado nos termos do artigo 4.º, n.º 4 do Código do IVA (CIVA) como Estadias de Alojamento Local, consubstanciando aquela entidade sua "Mandatária", e sujeito a taxa reduzida (4% na Região Autónoma da Madeira);
 - se é considerado uma comissão sujeita à taxa normal, como defende aquela entidade, visto que é a responsável por emitir a fatura ao hóspede e só ela é que pode emitir faturas à taxa reduzida;
 - qual o prazo para a emissão da fatura, já que emite, em regra, mês e meio após o mês da estadia.
 3. Com o pedido, a Requerente juntou o contrato denominado "[]", celebrado com a entidade [], Nif. [] em 00/00/2024.
- II - Enquadramento em sede de IVA
4. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), a Requerente é um sujeito passivo enquadrado no regime normal, periodicidade trimestral desde 00/00/2024, que se encontra registada pela atividade principal de «Alojamento mobilado para turistas» - CAE 55201, e pela atividade secundária de «Professores» - CIRS 8012, praticando apenas operações que conferem direito à dedução.
 5. Decorre do Sistema do Imposto Municipal sobre Imóveis que a Requerente é proprietária do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo [], da freguesia de [], concelho da [] ([]).
- II.i. - Análise do documento junto
6. O "[]" (doravante Contrato), foi celebrado em 00/00/2024, entre a Requerente, como Primeiro Outorgante, e a entidade [], Nif. [] (doravante Entidade Exploradora), como Segundo Outorgante, cumprindo dar nota dos aspetos a seguir referidos.
 7. Ora, começa por decorrer do mencionado Contrato que a Requerente é proprietária do imóvel correspondente a uma moradia do tipo [], sito [], inscrita na matriz sob o artigo [] da mesma freguesia, detendo os direitos de gestão do estabelecimento de alojamento local sito neste imóvel, designado por "[]" (Considerando II. e Cláusula Primeira).
 8. Através do referido Contrato, a Requerente cedeu, em regime de exclusividade, os direitos de gestão do mencionado estabelecimento de alojamento local à Entidade Exploradora, pelo prazo de [], automaticamente renovável (Cláusulas Segunda e Nona), podendo este apenas ser destinado a alojamento local (Cláusula Quinta).
 9. As obrigações da Entidade Exploradora encontram-se elencadas na Cláusula

Terceira, nomeadamente:

- «(...) b) Proceder ao registo, em nome do Segundo Outorgante, da propriedade no Registo Nacional de Alojamento Local;
- c) Produzir e colocar anúncios nos canais de venda da especialidade, e receber e gerir reservas e cancelamentos;
- d) Receber os hóspedes em regime presencial ou através de métodos de check-in remoto (self check-in): (...)
- f) Cobrar e receber os pagamentos devidos pelos hóspedes;
- g) Manter permanentemente atualizado, no sítio da internet disponibilizado pelo Segundo Outorgante, o mapa de reservas e disponibilidades;
- h) Assegurar otimização e preços dinâmicos da propriedade; (...)
- j) Disponibilização de App para o hóspede;
- k) Assegurar a prestação de serviços de limpeza da propriedade e de lavandaria que inclui a colocação e/ou a reposição de roupas, toalhas e consumíveis necessários ao funcionamento de um alojamento turístico;
- l) Assegurar o acompanhamento aos hóspedes da propriedade durante a estadia;
- m) Assegurar, em nome e por conta do Primeiro Outorgante, todos os trabalhos de manutenção e reparação do imóvel e/ou dos seus equipamentos, aqui se incluindo a substituição do mobiliário e eletrodomésticos que se mostrem necessários ao fim a que se destina a propriedade nos termos do presente contrato;
- n) Pagamento ao Primeiro Outorgante de uma comissão de 20% sobre a comissão recebida pelo Segundo Outorgante da venda aos hóspedes de atividades turísticas; (...)

10. Na Cláusula Terceira, ns. 2 e 3 refere-se que a Entidade Exploradora pode contratar, em nome e por conta da Requerente, todos os trabalhos e / ou aquisições mencionados na alínea m), carecendo de autorização da Requerente as aquisições de valor unitário superior a [].

11. As obrigações da Requerente encontram-se elencadas na Cláusula Quarta, n.º 1, das quais se destacam pagar energia, água, comunicações (telefone, internet e televisão), condomínio, custos afetos à propriedade, aquisição, instalação e manutenção dos equipamentos de segurança (extintor, manta anti-fogo e caixa de primeiros socorros), contratar os seguros de responsabilidade civil e de multiriscos da propriedade, bem como informar a Entidade Exploradora da sua intenção de utilização da propriedade, sendo-lhe cobrado a taxa de limpeza da propriedade (Cláusula Oitava, n.º 10).

12. De acordo com a Cláusula Quarta, n.º 2, a Requerente pode angariar hóspedes para o alojamento local, diretamente e dependendo da disponibilidade do calendário das reservas, informando a Entidade Exploradora de tal, sendo que esta mantém a remuneração prevista na Cláusula Oitava.

13. Na data da celebração do Contrato, a Requerente deverá efetuar a entrega à Entidade Exploradora de atalhados e roupas de cama (Cláusula Oitava, n.º 4).

14. Estipula a Cláusula Sétima que a entidade Exploradora só será responsável pelos danos causados na propriedade e/ou nos bens móveis / equipamentos quando provocados com dolo, ou acidentalmente pelos hóspedes, sendo a Requerente responsável nos restantes casos, como seja o seu normal e prudente uso e desgaste.

15. Da Cláusula Oitava, atinente à remuneração, decorre, nomeadamente, o seguinte:

«1. A faturação aos hóspedes a quem é prestado o serviço de alojamento local é efetuada pelo Segundo Outorgante que assegura todas as relações com os hóspedes ou intermediários;

2. Dos pagamentos recebidos dos hóspedes, 30% são retidos pelo Segundo Outorgante a título de remuneração pelos serviços prestados na gestão do alojamento local e 70%, deduzidos dos custos que tenham sido incorridos pelo Segundo Outorgante em nome e por conta do Primeiro Outorgante, são transferidos para o Primeiro Outorgante pela cessão de exploração do alojamento para fins turísticos, mediante a emissão de fatura.

3. Os valores acima referidos são calculados pelo valor líquido NET a que é vendida a

propriedade, seja por reserva direta ou através de intermediários.

4. O Segundo Outorgante reserva-se o direito de ajustar o preço de venda da propriedade consoante as flutuações do mercado (...)

6. O Segundo Outorgante envia, até ao dia 10 de cada mês, a informação das reservas efetuadas no mês anterior e dos montantes a faturar pelo Primeiro Outorgante.

7. Após a receção da Informação referida no número anterior, o Primeiro Outorgante deverá emitir a fatura ao Segundo Outorgante, que procederá ao seu pagamento, através de transferência bancária, para a conta indicada pelo Primeiro Outorgante, no prazo de 30 dias após a receção da mesma. (...)

II.ii. - Enquadramento das operações em apreço

16. No caso em apreço, a Requerente pretende saber se o valor correspondente a 70% do valor líquido recebido relativo ao alojamento local, que lhe é transferido pela Entidade Exploradora, configura uma prestação de serviços de alojamento local sujeito à taxa reduzida por ser considerado como estadias de alojamento local, por aplicação do artigo 4.º, n.º 4 do CIVA, se é considerado uma comissão sujeita a taxa normal, e qual o prazo para emitir a correspondente fatura.

17. Ora, na operação em apreço, temos, desde logo, duas prestações de serviços distintas, a seguir identificadas, que cumpre ver de per se:

- a) serviços de alojamento local prestados aos hóspedes;
- b) cessão dos direitos de gestão do estabelecimento de alojamento local, efetuada pela Requerente à Entidade Exploradora.

II.ii.a) - Prestação de serviços de alojamento local

18. Ora, começa por resultar do artigo 1.º, n.º 1, alínea a) do CIVA que estão sujeitas a imposto as prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, considerando-se como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias e importações de bens (artigo 4.º, n.º 1).

19. Já de acordo com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do mesmo código, são sujeitos passivos de imposto, entre outros, as pessoas coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de prestação de serviços.

20. Sendo que dúvidas não subsistem que o alojamento local consubstancia uma prestação de serviços localizada em território nacional, efetuada a título oneroso, no exercício habitual de uma atividade económica, pelo que a mesma é tributada em sede de IVA, cumprindo aferir se a mesma beneficia de alguma isenção, mais concretamente da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

21. Assim, prescreve a alínea 29) do artigo 9.º do CIVA 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)].

22. 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 28/11/2006), que dita que:

«1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: (...)

l) A locação de bens imóveis.

2. 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.

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

23. Daqui decorre que as prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, estão expressamente excluídas da isenção prevista para a locação [artigo 9.º, alínea 29), subalínea a) do CIVA e artigo 135.º, n.º 2, alínea a) da Diretiva IVA], cumprindo, assim, averiguar se as prestações de serviços de alojamento local podem ser consideradas como efetuadas no âmbito de atividade com funções análogas à atividade hoteleira.

24. Assim, o Regime Jurídico da Instalação, Exploração e Funcionamento dos Empreendimentos Turísticos foi aprovado pelo D.L. n.º 39/2008, de 07/03, decorrendo do seu artigo 2.º, n.º 1 que são empreendimentos turísticos os estabelecimentos que se destinam a prestar serviços de alojamento, mediante remuneração, dispendo, para o seu funcionamento, de um adequado conjunto de estruturas, equipamentos e serviços complementares, não sendo, contudo, considerados como tal os estabelecimentos que sejam explorados sem intuito lucrativo ou para fins exclusivamente de solidariedade social e cuja frequência seja restrita a grupos limitados [alínea a) do n.º 2], e os que, embora tendo intuito lucrativo, não reúnam os requisitos para serem considerados empreendimentos turísticos [alínea b) do n.º 2], revestindo estes últimos a natureza de alojamento local.

25. De acordo com o artigo 4.º, n.º 1 deste Regime, há vários tipos de empreendimentos turísticos: aldeamentos turísticos, apartamentos turísticos, conjuntos turísticos (resorts), empreendimentos de turismo de habitação, empreendimentos de turismo no espaço rural, parques de campismo e de caravanismo e estabelecimentos hoteleiros (hotéis, hotéis- apartamentos e pousadas), sendo que, quanto a estes últimos, considera o n.º 1 do artigo 11.º do mesmo diploma que são «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.»

26. Por sua vez, o Regime Jurídico da Exploração dos Estabelecimentos de Alojamento Local encontra-se disciplinado pelo D.L. n.º 128/2014, de 29/08, decorrendo do seu artigo 2.º, n.º 1 que se consideram "«estabelecimentos de alojamento local» aqueles que prestam serviços de alojamento temporário, nomeadamente a turistas, mediante remuneração, e que reúnam os requisitos previstos no presente decreto-lei", sendo que "a exploração de estabelecimento de alojamento local corresponde ao exercício, por pessoa singular ou coletiva, da atividade de prestação de serviços de alojamento" (artigo 4.º, n.º 1).

27. De harmonia com o artigo 3.º, n.º 1 deste Regime, os estabelecimentos de alojamento local podem assumir uma das seguintes modalidades: moradia, apartamento, estabelecimentos de hospedagem e quartos.

28. De mencionar que este Regime estabelece, no seu artigo 4.º, n.º 2, uma presunção de existência de 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 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, por períodos inferiores a 30 dias.»

29. Já o artigo 5.º, n.º 1 dita que «[o] registo de estabelecimentos de alojamento local é efetuado mediante comunicação prévia com prazo dirigida ao presidente da câmara municipal territorialmente competente, nos termos do artigo seguinte.», determinando o artigo 6.º que da comunicação prévia constam obrigatoriamente os elementos constantes do n.º 1, designadamente «b) A identificação do titular da exploração do estabelecimento, com menção do nome ou firma e do número de identificação fiscal;»

30. Ora, pressupondo, no caso, que são prestados os serviços de alojamento local nos termos do referido Regime, tanto mais que na Cláusula Primeira é referido que a Requerente «detém os direitos de gestão do estabelecimento do alojamento local designado por "[]" (...)», consubstanciando obrigação da Entidade Exploradora o registo da propriedade em seu nome no Registo Nacional de Alojamento Local [Cláusula Terceira, n.º 1, alínea b)],

31. Os serviços de alojamento serão prestados (aos hóspedes) em condições análogas ao que é prestado no âmbito da atividade hoteleira, pelo que se encontram expressamente excluídos de isenção, nos termos da subalínea a) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA,

32. Cumprindo aferir se beneficiam da aplicação da taxa reduzida por enquadramento na verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA.

33. Dita esta verba 2.17 que estão sujeitos a taxa reduzida o «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.»

34. Ora, esta verba faz menção a "estabelecimentos do tipo hoteleiro" e não a "estabelecimentos hoteleiros", o que significa que esta taxa se aplica às prestações de serviços de alojamento efetuadas em estabelecimentos hoteleiros ou do tipo hoteleiro, ou seja, em estabelecimentos que prestem serviços semelhantes aos prestados nos estabelecimentos hoteleiros e que não se encontrem abrangidos pelo referido D.L. n.º 39/2008, como é o caso dos estabelecimentos de alojamento local ou temporário.

35. Pelo que também será aplicável ao alojamento ora em apreço, visto que, conforme já referimos, a prestação de serviços em causa é semelhante ou equiparável à efetuada pelos estabelecimentos hoteleiros.

36. Frise-se que esta taxa reduzida é aplicável ao alojamento e serviços conexos que forem fornecidos como um todo e pela qual seja auferida uma quantia global.

37. Ora, no caso em apreço, é a Entidade Exploradora que presta os serviços de alojamento local aos hóspedes - faz a publicidade, recebe e acompanha os hóspedes na sua estadia, cobra e recebe os pagamentos, assegura a limpeza e manutenção do estabelecimento, gere as reservas, conforme resulta da Cláusula Terceira, n.º 1 do Contrato, parcialmente transcrita no ponto 9. desta Informação.

38. Sendo também a Entidade Exploradora que detém o registo da propriedade do estabelecimento no Registo Nacional de Alojamento Local [Cláusula Terceira, n.º 1, alínea b)], e que fatura aos hóspedes e assegura todas as relações com estes e com os intermediários, bem como fixa o preço do alojamento, tal como consta da Cláusula Oitava, ns. 1 e 4, transcrita no ponto 15. desta Informação.

39. O que significa que quem presta os serviços de alojamento local aos hóspedes, sujeitos à taxa reduzida em vigor na Região Autónoma da Madeira [artigo 18.º, n.º 1, alínea a) e n.º 3], é a Entidade Exploradora.

II.ii.b) - Remuneração obtida pela Requerente em contrapartida da cessão de exploração dos direitos de gestão do estabelecimento de alojamento local

40. Conforme vimos, a Entidade Exploradora é a detentora do registo da propriedade do estabelecimento no Registo Nacional de Alojamento Local [Cláusula Terceira, n.º 1, alínea b)], fixa os preços e ajusta-os em função das flutuações de mercado, envia à Requerente, até ao dia 10 de cada mês, a informação das reservas efetuadas no mês anterior e dos montantes a faturar [Cláusulas Terceira, n.º 1, alínea h) e Oitava, ns. 4 e 6], gere as reservas, site e app, manutenção do imóvel e equipamentos, colocação e substituição de consumíveis, para além de efetuar toda a prestação de serviços de alojamento local aos hóspedes, tal como consta das várias alíneas do n.º 1 da Cláusula Terceira, transcritas no ponto 9. desta Informação.

41. A Requerente cede os direitos de exploração do estabelecimento de alojamento local à Entidade Exploradora (Cláusula Segunda), suporta os custos de energia, água,

comunicações (telefone, internet e televisão), condomínio, custos afetos à propriedade, aquisição, instalação e manutenção dos equipamentos de segurança, seguros de responsabilidade civil e de multiriscos da propriedade, dota o alojamento de atoalhados e roupas de cama, é responsável ainda por todos os danos, com exceção dos provocados com dolo, ou acidentalmente pelos hóspedes (Cláusulas Quarta e Sétima), bem como pelos trabalhos de manutenção e reparação do imóvel e equipamentos (Cláusula Terceira, n.º 2),

42. Podendo reservar a propriedade para si, bem como angariar hóspedes, mantendo-se neste último caso a remuneração da Entidade Exploradora (Cláusulas Oitava, n.º 11 e Quarta, n.º 2).

43. Por esta cedência, a Requerente auferir 70% dos valores (deduzidos dos custos que tenham sido incorridos pela Entidade Exploradora), que deverão já incluir a comissão de 20% sobre a comissão recebida da venda aos hóspedes de atividades turísticas [Cláusula Terceira, n.º 1, alínea n)].

44. Ora, esta operação de cedência dos direitos de exploração do estabelecimento de alojamento local à Entidade Exploradora, que inclui o imóvel no qual este está instalado, configura uma prestação de serviços sujeita a IVA (artigo 4.º, n.º 1 do CIVA), assumindo uma natureza atípica, não relevando para o caso se a sua contrapartida assume a natureza de uma percentagem ou comissão.

45. Pese embora esta prestação de serviços tenha por base um imóvel, no qual está instalado o estabelecimento de alojamento local, o direito de o utilizar para seu uso pessoal por parte da Requerente determina, só por si, que aquela não se possa reconduzir à figura da locação de bens imóveis a que se refere a alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, por não verificação de um dos seus requisitos cumulativos considerados pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) - o direito de ocupar este imóvel, dele excluindo as outras pessoas [1].

46. Por maioria de razão, não obstante esteja em causa um estabelecimento comercial, também a referida prestação de serviços não pode ser considerada como uma locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial, excluída da isenção nos termos da 2.ª parte da subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.º, por, desde logo, não configurar uma locação pelo motivo indicado no ponto anterior.

47. Desta forma, esta operação configura uma prestação de serviços sujeita a IVA, à taxa normal em vigor na Região Autónoma da Madeira [artigo 18.º, n.º 1, alínea c) e n.º 3, do CIVA], não podendo beneficiar de aplicação da taxa reduzida prevista na verba 2.17 da Lista I Anexa ao CIVA, prevista para as prestações de serviços de alojamento efetuadas em estabelecimentos hoteleiros ou do tipo hoteleiro, a que nos referimos nos pontos 33. a 36. desta Informação.

48. No que concerne ao contrato de comissão, estabelece o n.º 4 do artigo 4.º do CIVA (correspondente ao artigo 28.º do Diretiva IVA) que «[q]uando a prestação de serviços for efectuada por intervenção de um mandatário agindo em nome próprio, este é, sucessivamente, adquirente e prestador do serviço.», ou seja, esta norma comporta uma ficção jurídica de duas prestações de serviços efetuadas sucessivamente, sendo que, o prestador (comissário) inicialmente adquiriu esses serviços, e depois fornece-os ao adquirente (comitente).

49. Porém, têm que estar em causa os mesmos serviços, ou seja, os serviços que o comissário presta ao comitente têm que ser idênticos aos que adquiriu.

50. Como bem preconiza o TJUE [2]:

«49. Em seguida, o artigo 28.º da Diretiva IVA, nos termos do qual se considera que quando um sujeito passivo agindo em seu próprio nome, mas por conta de outrem, participa numa prestação de serviços, recebe e fornece pessoalmente os serviços em questão, cria uma ficção jurídica de duas prestações de serviços idênticas fornecidas consecutivamente. Por força dessa ficção, considera-se que o operador, que intervém na prestação de serviços como comissário, recebeu, num primeiro momento, os serviços em causa do operador por conta do qual atua, que é o comitente, e depois,

num segundo momento, presta pessoalmente esses serviços ao cliente (Acórdão de 4 de maio de 2017, Comissão/Luxemburgo, C 274/15, EU:C:2017:333, n.os 85 e 86 e jurisprudência aí referida). (...)

51. Daqui resulta que devem estar preenchidas duas condições para que estas disposições se possam aplicar, a saber, por um lado, que exista um mandato em cuja execução o comissário intervém, por conta do comitente, na entrega de bem e/ou na prestação de serviços e, por outro, que haja uma identidade entre as entregas de bens e/ou as prestações de serviços adquiridas pelo comissário e as entregas dos bens e/ou das prestações de serviços vendidas ou cedidas ao comitente.»

51. Ora, no caso, a Entidade Exploradora, para além de prestar os serviços de alojamento local aos hóspedes em nome próprio, já que fatura em seu nome e detém o registo da propriedade do estabelecimento no Registo Nacional de Alojamento Local, desenvolve todas as ações de gestão e manutenção do estabelecimento, incluindo a prestação de contas à Requerente, o que significa que a sua prestação vai muito para além da prestação de serviços de alojamento local aos hóspedes, sendo que apenas esta beneficia de enquadramento na referida verba 2.17.

52. Pelo que a remuneração obtida pela Requerente em contrapartida da cessão de exploração dos direitos de gestão do estabelecimento de alojamento local está sujeita a IVA, à taxa normal em vigor na Região Autónoma da Madeira [artigo 18.º, n.º 1, alínea c) e n.º 3, do CIVA], não beneficiando de qualquer isenção ou redução de taxa.

II.iii. Emissão de fatura

53. Pretende a Requerente saber qual o prazo para a emissão da fatura relativa a este valor de 70% do valor das estadias do alojamento local, que lhe são transferidas pela Entidade Exploradora, sendo que, em regra, a emite mês e meio após o mês da estadia.

54. Determina a alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA que deve ser emitida uma fatura por cada prestação de serviços, prescrevendo o artigo 36.º, n.º 1, alínea a) que a fatura deve ser emitida até ao 5.º dia útil seguinte ao do momento da realização da prestação de serviços.

55. Por seu turno, de acordo com o artigo 7.º, n.º 1, alínea b), no caso das prestações de serviços, o imposto é devido e torna-se exigível no momento da sua realização, precisando o n.º 3 que no caso de prestações de serviços de carácter continuado, resultantes de contratos que deem lugar a pagamentos sucessivos, considera-se que as mesmas são realizadas no termo do período a que se refere cada pagamento, sendo o imposto devido e exigível pelo respetivo montante.

56. Dita, no entanto, o artigo 8.º, n.º 1 que, nas situações em que haja obrigação de emissão de fatura nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea b), como é o caso, o imposto se torna exigível, se o prazo previsto para a emissão da fatura for respeitado, no momento da sua emissão, se não for respeitado, no momento em que terminaria.

57. Ora, atendendo a este quadro legal, reunindo a operação as características de uma prestação de serviços de carácter continuado, as prestações de serviços consideram-se realizadas no termo do período a que se refere cada pagamento, ocorrendo nesse momento o facto gerador do imposto, pelo que a fatura deve ser emitida até ao 5.º dia útil posterior, uma vez que o pagamento ocorre contratualmente depois do termo do prazo para a emissão da fatura.

58. Considerando que o valor tributável é apurado até ao dia 10 de cada mês, com base no volume da faturação do seu cliente (a entidade exploradora) no mês anterior, deve entender-se que é este o termo do período a que se refere cada pagamento.

59. O imposto assim liquidado, bem como a operação que lhe dá origem, devem ser relevados na declaração periódica do período de tributação em que ocorre a exigibilidade do imposto, independentemente de a Requerente apenas receber o correspondente montante no prazo de 30 dias após a receção da fatura.

III - Conclusões:

60. Face ao exposto, concluímos que:

60.1. as operações em apreço consistem em duas prestações de serviços distintas, a seguir identificadas, que cumpre ver de per se: (i) serviços de alojamento local prestados aos hóspedes pela Entidade Exploradora; e (ii) cessão de exploração dos direitos de gestão do estabelecimento de alojamento local, efetuada pela Requerente à Entidade Exploradora;

60.1.1. os serviços de alojamento local aos hóspedes, prestados pela Entidade Exploradora, estão sujeitos à taxa reduzida em vigor na Região Autónoma da Madeira, por enquadramento na verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA [artigo 18.º, n.º 1, alínea a) e n.º 3];

60.1.2.1. a cedência dos direitos de exploração do estabelecimento de alojamento local, efetuada pela Requerente à Entidade Exploradora, configura uma prestação de serviços sujeita a IVA (artigo 4.º, n.º 1 do CIVA), assumindo uma natureza atípica, sendo que a remuneração obtida em contrapartida da mesma (70% do valor das estadias de alojamento local) está sujeita a IVA, à taxa normal em vigor na Região Autónoma da Madeira [artigo 18.º, n.º 1, alínea c) e n.º 3, do CIVA], não beneficiando de qualquer isenção ou redução de taxa;

60.1.2.2. não havendo lugar à aplicação da ficção jurídica prevista no n.º 4 do artigo 4.º do CIVA (contrato de comissão), dado que a Entidade Exploradora, para além de prestar os serviços de alojamento local aos hóspedes em nome próprio, já que fatura em seu nome e detém o registo da propriedade do estabelecimento no Registo Nacional de Alojamento Local, desenvolve todas as ações de gestão e manutenção do estabelecimento, incluindo a prestação de contas à Requerente, o que significa que a sua prestação vai muito para além da prestação de serviços de alojamento local aos hóspedes, sendo que apenas esta beneficia de enquadramento na referida verba 2.17;

60.1.2.3. reunindo a cedência dos direitos de exploração do estabelecimento de alojamento as características de uma prestação de serviços de carácter continuado, considera-se que as prestações de serviços são realizadas no termo do período a que se refere cada pagamento, nos termos do n.º 3 do artigo 7.º do CIVA, ou seja, no dia 10 de cada mês, devendo a correspondente fatura ser emitida até ao quinto dia útil posterior, independentemente de o pagamento vir a ocorrer 30 dias após a receção da fatura. O imposto assim liquidado, bem como a operação que lhe dá origem, devem ser relevados na declaração periódica do período de tributação em que é emitida a fatura, se o for dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 36.º do CIVA, ou em que o mesmo termina, se esse prazo não for cumprido.

[1] 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 (Cfr. Acórdão de 09/10/2001, proc. C-409/98, n.º 31)

[2] Acórdão de 12/11/2020, Proc. C-734/19