

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Artigo/Verba:	Art.9º - Isenções nas operações internas .
Assunto:	Enquadramento, em sede de IVA, da cedência temporária de unidades de alojamento e dedução do IVA suportado durante a construção do respetivo imóvel.
Processo:	27699, com despacho de 2025-03-20, 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

A) Questão prévia: legitimidade

1. Dispõe o n.º 4 do artigo 68.º da LGT que os pedidos de informação vinculativa devem ser apresentados "(...) por quaisquer dos sujeitos passivos a que se refere o n.º 3 do artigo 18.º, por outros interessados ou seus representantes legais (...)".
2. Por sua vez, prevê o n.º 3 do artigo 18.º que será sujeito passivo a "(...) pessoa singular ou coletiva, património ou organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável".
3. No caso, a Requerente alega ter legitimidade para a apresentação do pedido, na qualidade de proprietária de um dos imóveis a que respeitarão as operações cujo enquadramento em sede de IVA se pretende ver esclarecido.
4. Acrescentando que, além do mais, existe um claro interesse por parte das demais sociedades interessadas em ficarem abrangidas pelo entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) quanto ao pedido.
5. Com efeito, tratando-se as interessadas de sociedades pertencentes ao mesmo grupo económico da Requerente, que são igualmente proprietárias de lotes de terreno do mesmo loteamento do lote detido por aquela, e pretendem desenvolver nos mesmos termos uma atividade semelhante, ao abrigo de contratos que seguirão a mesma minuta do contrato objeto do presente pedido, pretendem as interessadas ver esclarecidas exatamente as mesmas questões que a Requerente.
6. Assim, e seguindo um princípio de economia processual/administrativa, evitando a apresentação de três pedidos distintos, reportados às mesmas questões e à mesma minuta de contrato, justifica-se que o presente pedido seja apresentado em conjunto por todas as sociedades interessadas.

B) Descrição dos factos

7. A Requerente é uma sociedade comercial, constituída sob a forma de sociedade anónima, cujo objeto social consiste no desenvolvimento de projetos de construção de imóveis para venda, podendo, adicionalmente e a título secundário, dedicar-se à "compra e venda de bens imobiliários; construção de imóveis; revenda de imóveis adquiridos para esse fim; administração de imóveis; arrendamento de imóveis; atividades de consultadoria para negócios e a gestão; consultadoria na área do investimento imobiliário; gestão e promoção de imóveis próprios e de terceiros" (Cfr. Cópia das certidões de registo comercial da Requerente, que ora se juntam como Doc.

1, Doc. 2 e Doc. 3, respetivamente, e que se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais).

8. A Requerente está em processo de alteração do respetivo objeto social, que passará a incluir também "a exploração de imóveis afetos a projetos de "co-living", incluindo a prestação de serviços de alojamento e outros serviços relacionados".

9. Refere que é possuidora e legítima proprietária de um lote de terreno para construção, no Porto, pretendendo proceder à construção de um edifício no mesmo, o qual deverá estar apto, entre outras finalidades, à habitação.

10. O edifício será alocado pela Requerente, sua proprietária, a um projeto de "co-living", com várias unidades de alojamento, com vista à preparação de um conjunto integrado de serviços no edifício que incluirá, para além da cedência da utilização das referidas unidades de alojamento, devidamente equipadas e mobiladas, e das áreas comuns do edifício, a prestação de um conjunto de serviços intrinsecamente associados a tal utilização.

11. O edifício será composto por: a) Unidades de alojamento; b) Parque de estacionamento; c) Piscina; d) Jardim; e) Recepção; f) Zonas de apoio administrativo; g) Ginásio; h) Lounge; i) Zonas comuns de lazer; j) Zonas de trabalho/estudo; k) Zonas para a realização de atividades lúdicas; l) Arrumos; m) Áreas técnicas.

12. Uma vez concluída a sua construção, o edifício será objeto de exploração pela Requerente, sua proprietária, através da celebração de contratos de prestação de serviços ("CPS") com os futuros clientes, em conformidade com a minuta de contrato de prestação de serviços que junta como Doc. 7 e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais ("minuta").

13. Acrescenta que a minuta poderá vir a sofrer alterações em decorrência dos processos negociais entre a Requerente e o futuro cliente, mas nunca quanto (i) ao escopo dos serviços a prestar; ou (ii) ao facto de a remuneração devida pelo futuro cliente corresponder a uma prestação pecuniária única.

14. De acordo com o CPS a Requerente obrigará-se-á, além da cedência da utilização das unidades de alojamento devidamente equipadas e mobiladas, à prestação de diversos serviços intrinsecamente associados a tal utilização (os «serviços base»), constantes do Anexo III da minuta de contrato.

15. O mobiliário e equipamento propriedade da Requerente, que se encontrem na Unidade de Alojamento, no final da vigência do CPS, permanecem propriedade daquela.

16. A remuneração devida à Requerente pela totalidade dos «Serviços Base» corresponderá a uma prestação pecuniária única e indivisível (Cfr. Cláusula 4.ª da Minuta), anualmente atualizada em função do índice de preços ao consumidor excluindo habitação, publicado pelo INE.

17. Além dos serviços base, a Requerente vincula-se, ainda, prestar aos futuros clientes, regular ou pontualmente e em condições a determinar em cada momento, um conjunto adicional de serviços (os «serviços adicionais»), cuja subscrição pelos clientes é facultativa.

18. Os serviços adicionais a serem disponibilizados pela Requerente aos clientes poderão alterar-se ao longo do tempo, sendo que a lista dos Serviços Adicionais, disponíveis em cada momento para subscrição, constará de uma página gerida pela Requerente ou pelo operador do Edifício contratado pela mesma), que incluirá também informação relativa aos termos e condições específicos de subscrição.

19. Neste momento, a Requerente pretende disponibilizar, pelo menos, os seguintes serviços adicionais:

"a) Serviços relativos à cedência de espaços para o estacionamento de veículos e serviços associados à utilização do parque de estacionamento do edifício;

b) Serviços de lavagem e limpeza de automóvel;

c) Serviços de babysitting e de petsitting;

d) Serviços de personal trainer e de nutrição; e

e) Serviços de apoio personalizados, fora das situações previstas nos Serviços Base".

20. A remuneração devida à Requerente pela prestação de qualquer um dos serviços adicionais acrescerá à remuneração devida pelos Serviços Base.

21. A atividade a desenvolver pela Requerente consistirá, assim, na:

- a) exploração da atividade de alojamento "co-living", em regime de curta, média ou longa duração, destinado essencialmente a académicos, jovens profissionais e famílias, o qual estará sujeita a um regulamento de gestão, exploração e utilização; e
- b) exploração de atividades conexas com a referida atividade de alojamento, incluindo a prestação dos serviços de apoio ao cotidiano dos clientes em função das suas necessidades específicas.

C) Questões objeto do pedido

22. Em face dos factos apresentados e considerando as regras legais aplicáveis em sede de IVA, a Requerente pretende que seja esclarecido o seguinte:

(i) Se os serviços prestados, ao abrigo do contrato em apreço, se encontram excluídos do âmbito de aplicação da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, caso em que a remuneração que lhe seja paga pelos clientes estará automaticamente sujeita e não isenta de IVA; e

(ii) Caso a resposta à primeira questão seja afirmativa, se os serviços a prestar pela Requerente, ao abrigo do contrato, deverão ser equiparados a serviços de alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro, estando, assim, sujeitos à taxa reduzida de IVA, conforme o previsto na verba 2.17 da Lista I, anexa ao CIVA;

(iii) Caso o enquadramento proposto pela Requerente em relação à primeira questão seja confirmado, dado que o edifício em causa será imediatamente afeto a uma atividade sujeita e não isenta de IVA, que confere o direito à dedução, poderá aquela começar de imediato a deduzir o IVA que suporte com referência ao mesmo, incluindo, nomeadamente, o IVA que será autoliquidado nos serviços e construção civil que venha a contratar durante o período de edificação do imóvel, assim como o IVA que será suportado com a compra de equipamentos e outros bens móveis a instalar e outros serviços contratados com vista à preparação da atividade a desenvolver naquele.

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

a. Caracterização da Requerente

23. 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 2020-10-20, pela atividade de "construção de edifícios residenciais e não residenciais", CAE 41000, e pela atividade secundária de "compra e venda de bens imobiliários", CAE 068110, indicando realizar, simultaneamente, operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito, utilizando como método de dedução a afetação real de todos os bens.

b. Considerações prévias

24. Decorre do n.º 1 do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), que a informação vinculativa deve ter o seu âmbito circunscrito à concreta situação tributária do sujeito passivo que, no pedido, deve ser descrita em termos factuais, ou seja, conter a descrição dos factos cuja qualificação jurídico-tributária se pretenda, devendo ser prestada ao sujeito passivo ou seu representante legal.

25. O pedido é apresentado por quaisquer dos sujeitos passivos a que se refere o n.º 3 do artigo 18.º, por outros interessados ou seus representantes legais, em conformidade com o n.º 4 do artigo 68.º da LGT.

26. Ora, não se encontrando prevista na lei, no que se refere ao instituto da informação vinculativa, a possibilidade de haver coligação de Requerentes e/ou cumulação de

pedidos, estas não se afiguram admissíveis.

27. Efetivamente, o enquadramento jurídico-tributário efetuado em informação vinculativa cinge-se aos concretos factos tributários descritos no pedido e ao sujeito passivo que o apresentou, não estando prevista a extensão da aludida eficácia a outros sujeitos passivos, ainda que se encontrem em situações idênticas ou paralelas.

28. Cumpre, ainda, 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 e Serviços Associados", 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

29. Conforme já referido, com o Pedido, a Requerente juntou a minuta de um contrato denominado "Contrato de Prestação de Serviços de Alojamento e Serviços Associados", ao qual se encontra junto o Anexo III - «Lista de serviços base», indicando que aquela assumirá a qualidade de "Prestador de serviços", e o utilizador do espaço a qualidade de "Cliente", sendo de realçar os aspetos a seguir identificados.

30. De acordo com o ponto 1.1. da referida minuta, o "Prestador de Serviços obriga-se a prestar os Serviços Base, melhor descritos no Anexo III, ao cliente, que os aceita, nos termos e condições do presente Contrato".

31. Por seu turno, refere-se no ponto 1.2, que o "Prestador de Serviços obriga-se ainda a prestar Serviços Adicionais, caso os mesmos venham a ser subscritos pelo Cliente e durante o respetivo período de subscrição. Os serviços adicionais oferecidos pelo Prestador de Serviços em cada momento estão disponíveis para consulta e subscrição pelo Cliente (...), assim como os termos e condições especiais de prestação dos Serviços Adicionais, aplicando-se ainda o disposto no presente contrato (...)" 1.3 Quando os Serviços tiverem de ser prestados no interior da Unidade de alojamento, o Cliente deverá conceder acesso para o efeito, nos termos previsto na Cláusula 7 (...)." 32. Quanto à remuneração do contrato, dispõe o ponto 4.1 da respetiva minuta que, "[a] remuneração periódica devida pelo Cliente ao Prestador de Serviços pela prestação dos Serviços Base corresponde ao montante de [] por casa [dia/mês] de duração do presente contrato (a "Remuneração Base")".

"4.2 A remuneração periódica devida pelo Cliente ao Prestador de Serviços pela prestação de cada um dos Serviços Adicionais (dita remuneração, quando referida conjuntamente com a Remuneração Base (dita remuneração, quando referida conjuntamente com a Remuneração Base, a "Remuneração"), caso algum deles venha a ser subscrito pelo Cliente, é aquela indicada em []".

33. Do Anexo III, constam como Serviços Base:

" 1. Cedência de ocupação e utilização da Unidade de Alojamento como espaço de alojamento do futuro cliente e, se aplicável, do seu agregado familiar (limitado à capacidade da Unidade de Alojamento).

2. Cedência da utilização do mobiliário e equipamento, propriedade do Prestador de Serviços, que se encontrarem na Unidade de Alojamento, incluindo []".

3. Cedência da utilização, dos seguintes equipamentos, que foram devidamente instalados pelo Prestador de Serviços nas Unidades de Alojamento para utilização pelo Cliente:

a) Equipamento de ventilação, de desenfumagem e de ar condicionado;

b) Equipamento de iluminação e de ligação às redes específicas de eletricidade nos referidos espaços;

c) Ligações às redes de água e esgotos.

4. Cedência de utilização, sem carácter de exclusividade, das áreas comuns do Edifício, incluindo as áreas de: a) [];

5. Fornecimento de água, eletricidade, gás, aquecimento, rede privada de internet e televisão por cabo ou equivalente à Unidade de Alojamento.

6. Serviços de segurança privada, que incluirão, entre outros, vigilância do Edifício e da Unidade de Alojamento 24 horas por dia e 365 dias por ano, controlo dos diversos sistemas de segurança do Edifício (CCTV, central de deteção e extinção de incêndios, deteção e exaustão de gases, central de intrusão) e gestão da operação diária das áreas comuns do Edifício.
7. Serviços de receção 24 horas por dia e 365 dias por ano durante o período de trabalho em cada dia útil, incluindo o controlo, acompanhamento e registo de entradas no Edifício, incluindo dos visitantes do cliente que se dirijam à Unidade de Alojamento.
8. Serviços de verificação e entrega diária do correio recebido na receção que seja dirigido ao cliente.
9. Serviços de desbaratização e controlo de pragas no Edifícios, com uma periodicidade mínima de [duas vezes] por ano.
10. Serviços de recolha dos resíduos em todos os espaços do Edifício, incluindo na Unidade de Alojamento.
11. Serviços de manutenção e reparação do mobiliário e equipamento, propriedade da Requerente, que se encontrarem na Unidade de Alojamento.
12. Serviços de gestão, manutenção, conservação e limpeza das zonas comuns do Edifício e respetivos espaços exteriores, incluindo de jardinagem.
13. Serviços de gestão, manutenção e conservação da Unidade de alojamento.
14. Serviços de limpeza da Unidade de Alojamento com uma periodicidade mínima de [].
15. Serviços de apoio ao Cliente, através de "community managers", para prestar apoio ao cliente sempre que necessário".

d. Enquadramento da operação em apreço

34. No caso em análise, pretende a Requerente saber se a operação consubstanciada na disponibilização de várias unidades de alojamento, devidamente equipadas e mobiladas, e das áreas comuns do edifício, acompanhadas da prestação de um conjunto integrado de serviços intrinsecamente associados a tal utilização, constantes do Anexo III, no âmbito de um projeto de "co-living", destinado essencialmente a académicos, jovens profissionais e famílias, em contrapartida de uma prestação "pecuniária única e indivisível" 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 do imóvel antes da entrada efetiva em funcionamento das unidades de alojamento.

35. 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

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

37. 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)]".

38. Esta norma resulta da transposição do artigo 135.º, n.ºs. 1, alínea 1) 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)

39. 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)

40. 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)

41. 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.

42. 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)

43. 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)

44. Ora, no caso em apreço, estamos perante a cedência de utilização temporária de unidades de alojamento de uma residência "essencialmente a académicos, jovens profissionais e famílias", mobiladas e equipadas, bem como acesso às áreas comuns, acompanhadas de um leque variado de serviços, constantes do Anexo III, e transcritos no ponto 33 da presente informação.

45. Quanto à remuneração periódica, devida pela prestação dos Serviços Base, dispõe o ponto 1 da Cláusula 4 da respetiva minuta de contrato, que esta corresponde a um montante fixo por cada dia ou mês de duração do contrato (a "Remuneração Base"), traduzindo-se numa "prestação pecuniária única e indivisível", de acordo com o descrito no pedido.

46. Ora, é 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.

47. Porém, o mesmo já não se poderá dizer dos serviços prestados, elencados no Anexo III, 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.

48. Por outro lado, 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.

49. 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 (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.

50. 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.

51. 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.

52. 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.

53. 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".

54. Apesar de os serviços oferecidos pela Requerente o poderem ser por períodos superiores a 30 dias e tenham como destinatários, nomeadamente, académicos e jovens profissionais, à semelhança do que acontece no alojamento local ou temporário, a prestação de serviços em causa, arrendamento de unidade de alojamento com prestação de serviços acessórios, não se restringe à locação do alojamento.

55. 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.

56. 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 podendo assumir uma duração superior.

57. 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, gestão, manutenção, conservação e limpeza das unidades de alojamento, das zonas comuns e respetivos espaços exteriores.

58. 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

59. 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.

60. 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."

61. 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.

62. 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 da unidade de alojamento, o fornecimento de água, gás e eletricidade, a disponibilização de ligação à internet e de televisão, serviços de segurança e vigilância, recolha de resíduos, e outras prestações de serviços de apoio.

63. 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.

64. 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 a Requerente auferir uma quantia global, por estarem intrinsecamente ligados ao alojamento em questão.

65. 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".

66. 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.

67. Refira-se, o caso dos serviços adicionais, prestados a pedido dos clientes, indicados no ponto 19 da presente informação, relativos à cedência de espaços para o estacionamento de veículos e serviços associados à utilização do parque de estacionamento do edifício, lavagem e limpeza de automóvel, babysitting, petsitting, personal trainer, nutrição e serviços de apoio personalizados, fora das situações previstas nos Serviços Base, os quais são tributáveis à taxa que lhes couber individualmente.

Direito à dedução do imposto suportado com a construção do imóvel

68. Pretende a Requerente, que lhe seja confirmado se, para além do imposto suportado na atividade de exploração das unidades de alojamento, 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.

69. 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).

70. 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.

71. 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)

72. 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."

73. 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.

74. 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.

75. 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.

76. Sem prejuízo de eventuais regularizações a efetuar, 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.

III - CONCLUSÃO

77. Face ao quadro normativo supra exposto, e atendendo às questões concretamente colocadas, conclui-se o seguinte:

(i) A locação, para beneficiar de isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, 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.

As unidades de alojamento irão ser cedidas, mobiladas e equipadas, juntamente com um vasto leque de serviços (cfr. Anexo III da minuta do contrato) prestados de forma integrada e global, conferindo ao utilizador um conjunto de vantagens e de benefícios, os quais evidenciam um carácter preponderante em relação à disponibilização da utilização dos espaços locados.

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.

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, possivelmente, uma duração superior, uma vez que em qualquer unidade hoteleira é disponibilizado, nomeadamente, o fornecimento de água, internet e WiFi, eletricidade, iluminação, aquecimento e ar-condicionado, segurança 24/7, gestão, manutenção, conservação e limpeza da unidade de alojamento, e das partes comuns, e recolha de resíduos.

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.

(ii) 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".

A referida expressão "estabelecimento de tipo hoteleiro" 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.

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, destacando-se os já supramencionados no ponto vi, que são fornecidos como um todo e pelos quais o Requerente auferir uma quantia global, por estarem intrinsecamente ligados ao alojamento em questão.

No que concerne às demais prestações de serviços fornecidas com carácter de complementaridade em relação ao alojamento e a pedido do cliente, 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.

(iii) Quanto 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.

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 l) e 2 da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28/11), que: "1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: l) A locação de bens imóveis. 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."

(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.º20).

(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