

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Transferência onerosa de estabelecimento comercial
- Processo: 28756, com despacho de 2025-08-29, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo:
1. A Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral, desde 20___. tendo iniciado a atividade na mesma data. Está, ainda, registada como prosseguindo, a título principal, a atividade de "Alojamento Mobilado para Turistas" - CAE 55201, sendo um sujeito passivo que pratica simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem direito à dedução, utilizando como método de apuramento do imposto dedutível a afetação real de todos os bens e serviços.
 2. A Requerente é proprietária de um edifício que requalificou como uma unidade hoteleira de 5 estrelas, denominado "Hotel _____", composto por __ quartos, todas as licenças para operar, autorizações e equipamentos e registado perante o Registo Nacional de Empreendimentos Turísticos (RNET) sob o n.º _____.
 3. No âmbito da sua atividade irá celebrar um contrato de cessão de exploração com a sociedade _____, cuja minuta anexa ao pedido com doc. 1, e que tem por objeto a exploração de hotéis, sendo o CAE principal o 55201.
 4. Tendo por base o aludido contrato, a Requerente pretende ceder a exploração do Hotel por um prazo de 20 anos, recebendo em contrapartida uma mensalidade fixada, variável no tempo.
 5. Atendendo aos avultados valores em causa, a Requerente solicita, deste modo, confirmar o seu entendimento sobre o enquadramento em sede de IVA deste contrato.

Proposta de Enquadramento

6. O "Hotel _____" está totalmente apetrechado com equipamentos, móveis, utensílios, acessórios, necessários ao exercício da atividade hoteleira.
7. A Requerente tem o CAE de atividade hoteleira, recaindo sobre si a responsabilidade de obter todas as autorizações administrativas atinentes às obras de reabilitação e transformação do imóvel perante as autoridades competentes, o que inclui as licenças, alvarás e autorizações legalmente exigidos para a abertura deste hotel junto do Instituto do Turismo, IP.
8. Desta forma, e como se conclui na ficha doutrinária n.º 21163, o contrato em causa "consubstancia uma locação de bens imóveis de que resulta a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial, sujeita a IVA e dele não isenta, nos termos da 2ª parte da subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, sendo aplicada a taxa normal [artigo 18.º. n.º1, alínea c) do mesmo código]".
9. Nestes termos, é entendimento da Requerente que, nas faturas a emitir à

_____, deve ser liquidado IVA à taxa normal.

Enquadramento em sede de IVA:

10. Em primeiro lugar, em ordem a enquadrar a operação em causa, importa realçar as seguintes cláusulas da minuta do "Contrato de Cessão de Exploração", junto pela Requerente:

"1.1. A Cedente é dona e legítima proprietária do Hotel referido no Considerando IV e V supra, registando-se a informação seguinte:

a) Está instalado no prédio urbano sito no centro da cidade _____, na Rua _____, com área de implementação de ____ m2 e área total de ____ m2, distribuído por 6 pisos acima do nível do solo, e um abaixo do nível do solo, com ____ quartos, classificado como um hotel de 5 estrelas;

b) O Hotel tem uma área de recepção, área de alimentação e bebidas no último andar, bar no respectivo rooftop, áreas técnicas e sociais para os trabalhadores no piso subterrâneo, com 4 elevadores, e uma área comercial no piso térreo e com uma entrada independente onde está instalado um restaurante que também está incluindo no presente Contrato;

c) O Hotel inclui todas as licenças, autorizações, RNET, elementos decorativos e mobiliário, maquinaria e equipamentos necessários para a respectiva exploração;

d) O Hotel tem a Licença de Utilização para Fins Turísticos NUD [*]/2025/CMP; e

e) Está registado no Registo Nacional de Empreendimentos Turísticos (RNET) sob o n.º _____".

(...)

2.1. Através do presente Contrato, a Cedente cede à Cessionária a exploração do Hotel, melhor descrito no Considerandos IV e V e na Cláusula 1.1. supra, com todos os seus pertences, incluindo licenças, autorizações, RNET, elementos decorativos e mobiliário, máquinas, equipamentos, instalações e tudo o mais que o compõe.

2.2. O presente Contrato é celebrado pelo prazo de 20 (vinte) anos, a contar da presente data.

2.3. Findo que esteja o supra estabelecido prazo o Contrato caducará automaticamente.

(...)

9.1. A partir da presente data, são da exclusiva responsabilidade da Cessionária todas as despesas relacionadas com serviços e fornecimento de bens à actividade a desenvolver no Prédio, incluindo seguros de acordo com a Cláusula 10 infra.

9.2. Serão também da exclusiva responsabilidade da Cessionária todos os impostos e contribuições que incidam ou estejam relacionados com a actividade a desenvolver no Hotel.

9.3. A Cedente é responsável pelo pagamento dos impostos relacionados com a propriedade do Prédio, incluído o Imposto Municipal sobre Imóveis".

11. Ora, começa por resultar da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (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 (n.º 1 do artigo 4.º), sendo que, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do mesmo código, são sujeitos passivos de imposto, entre outros, as pessoas coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de prestação de serviços.

12. Por outro lado, determina o artigo 1022.º do Código Civil que «Locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição», assumindo a denominação de arrendamento a locação

que tem por objeto coisas imóveis (artigo 1023.º deste código), podendo o arrendamento ser para fins habitacionais ou não habitacionais.

13. Sendo que a locação ou o arrendamento de imóveis, seja para habitação, comércio, indústria ou serviços, consubstancia uma prestação de serviços relacionada com imóveis, nos termos da alínea h) do n.º 2 do 31.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15/03, considerando-se localizada em território nacional, já que é aqui se situa o imóvel, sendo que as partes também são sujeitos passivos com sede em Portugal.

14. Deste modo, estando esta operação sujeita a IVA, cumpre aferir se a mesma beneficia de alguma isenção, mais concretamente da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, ou se cai nalguma das suas exceções.

15. Assim, prescreve a alínea 29) que a locação de bens imóveis se encontra isenta de imposto, excecionando 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)].

16. Esta norma resulta da transposição da al. l) do n.º 1 do artigo 135.º e n.º 2 da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28/11), 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".

17. Todavia, não consta desta Diretiva IVA, nem, tão pouco, do seu Regulamento de Execução, o que se entende por locação, não tendo também sido conferida competência aos Estados-membros para fixar esse conceito em conformidade com os seus ordenamentos jurídicos, o que significa que temos que recorrer à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) nesta matéria.

18. Antes, porém, 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.

19. 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.

20. Ora, grosso modo, considera o TJUE 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.

21. 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.

22. Como bem sintetiza o TJUE no recente Acórdão de 28/02/201 (proc. n.º C-278/18 - "Sequeira Mesquita"), proferido 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).

20. 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 em causa.

21. Assim, conforme o Tribunal de Justiça 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 (v., neste sentido, Acórdão de 18 de janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark, C 150/99, EU:C:2001:34, n.º 26).

22. Em contrapartida, o facto de o locatário de um bem imóvel o explorar, utilizando o para fins comerciais, em conformidade com os termos do contrato de locação, não é suscetível de, por si só, excluir o proprietário desse bem do benefício da isenção do IVA prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 15 de novembro de 2012, Leichenich, C 532/11, EU:C:2012:720, n.º 29)".

23. Ou seja, para beneficiar de isenção, 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;

24. Da jurisprudência do TJUE resulta também que a isenção da locação não é afastada no caso de esta ser acompanhada de bens, equipamentos, utensílios, acessórios, bens consumíveis, porém, a exceção à isenção da locação prevista na 2.ª parte da subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA - «qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial», não consta da correspondente alínea c) do n.º 2 do artigo 135.º da Diretiva IVA, tendo Portugal, na sequência da faculdade concedida, optado por acrescentar esta exceção ao elenco;

25. Encontrando-se o Hotel, como refere a Requerente (já que não foi junta qualquer lista com os equipamentos, móveis, acessórios), devidamente apetrechado com todos equipamentos, móveis, utensílios, acessórios, necessários ao exercício da atividade hoteleira, acrescendo o facto de a Requerente estar registada pela atividade principal de «Hotéis com restaurante», e de recair sobre si a responsabilidade de obter todas as autorizações administrativas, o que incluirá as licenças, alvarás e autorizações legalmente exigidos para a abertura deste Hotel junto do Instituto do Turismo IP, estamos perante uma locação de bens imóveis de que resulta a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial.

26. Face ao exposto, esta operação subjacente ao "Contrato de Cessão de Exploração" consubstancia uma locação de bens imóveis de que resulta a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial, sendo sujeita a IVA e dele não isenta, nos termos da 2.ª parte da subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA

27. Uma vez que, a operação em apreço, não tem enquadramento em qualquer das verbas previstas nas Lista I e II anexas ao Código do IVA, é aplicada a taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código.