

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .

Assunto: Cessão de exploração de hotel com equipamentos, móveis, utensílios, com licenças e autorizações necessárias e poder de supervisão da gestão, da manutenção, da segurança e da vigilância e de monitorizar a utilização correta dos espaços por parte da Cedente

Processo: 29217, com despacho de 2025-12-29, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - Descrição do pedido:

1. Começa por referir a Requerente que é um sujeito passivo de IVA, que se dedica, entre outras atividades, à gestão e exploração de estabelecimentos hoteleiros próprios e de terceiros, e que detém um estabelecimento cuja intenção inicial era efetuar a sua exploração direta, mediante a prestação de serviços de alojamento aos seus hóspedes, tenho vindo a deduzir integralmente o IVA incorrido com o imóvel, incluindo o atinente à sua construção.

2. Acrescenta a Requerente que detém todas as autorizações / licenças legalmente exigidas para poder exercer a atividade hoteleira, sendo que está a equacionar a cedência da exploração do referido Hotel a uma entidade com experiência e know-how reconhecido na área [], Nif. 5[] (doravante "X"), tendo sido já elaborado um esboço do contrato de prestação de serviços a celebrar.

3. Concretiza a Requerente que, de acordo com o referido contrato, ficará responsável «entre outras obrigações, por:

Entregar o hotel totalmente apetrechado com todos os equipamentos, móveis, utensílios e acessórios necessários ao exercício da atividade hoteleira;

Realizar os investimentos extraordinários previstos no contrato;

Obter e manter em vigor, a todo o tempo, todas as licenças ou autorizações necessárias às atividades que desenvolva no hotel ou ainda à instalação e funcionamento de quaisquer equipamentos que mantenha no hotel;

Proceder à supervisão da gestão, manutenção, segurança e vigilância;

Monitorizar o uso adequado dos espaços;

Disponibilizar à "X" as infraestruturas necessárias para o fornecimento de Wi-Fi, água, gás e eletricidade;

Disponibilizar à "X" as infraestruturas e o equipamento audiovisual.» [1]

4. Por seu turno, a "X", entre outras incumbências, «irá:

Gerir e explorar o hotel de acordo com a finalidade prevista na autorização de utilização turística emitida para o hotel, bem como toda a legislação e regulamentação aplicável, não podendo ser-lhe dado destino ou exploração económica diferente.

Prestar serviços de alojamento aos hóspedes de acordo com a classificação turística atribuída ao hotel;

Realizar os investimentos de manutenção previstos no contrato;

Desenvolver ações no âmbito da publicidade, relações públicas, animação e decoração que contribuam para a notoriedade, melhoria e consolidação da imagem do hotel.» [2]

5. Em contrapartida da cedência de exploração e gestão do Hotel, a Requerente irá auferir uma remuneração calculada nos termos da Cláusula 4 do futuro contrato; já a "X" fatura em nome próprio os serviços prestados aos clientes do Hotel.

6. A Requerente defende que efetua uma prestação de serviços composta, «na qual

além de ceder o imóvel presta um conjunto de serviços à "X" necessários à atividade de exploração turística (e.g. entrega o hotel totalmente apetrechado, obtém/detém as licenças necessárias para o funcionamento do hotel, presta serviços de gestão e supervisão, etc.)» [3], assumindo «uma posição ativa e geradora de elevado valor acrescentado o que afasta a aplicação da isenção» [4] estabelecida na alínea 29) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA).

7. Argui a Requerente que a prestação de serviços que efetua à "X" tem enquadramento na subalínea c) da alínea 29) do mencionado artigo 9.º, consubstanciando uma locação de bens imóveis do qual resulta a transferência onerosa da exploração de um estabelecimento comercial ou industrial, já que, no caso em apreço, o Hotel se encontra completamente apetrechado (equipamentos, móveis, utensílios e acessórios necessários ao exercício da atividade hoteleira), detém as licenças necessárias para o desenvolvimento da atividade em apreço e possui como CAE principal - "Hotéis com restaurante".

8. Aliás, num caso semelhante, que deu origem à Informação Vinculativa n.º 21163, no qual também se verificavam os pressupostos elencados anteriormente, a AT decidiu que na operação se dava a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial, pelo que estava sujeita à IVA e dele não isenta, nos termos da mencionada norma.

9. Na sequência de solicitação para o efeito, foram juntos 2 documentos: o esboço do contrato denominado "Contrato de []" como Doc. 1 e a Caderneta Predial Urbana do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo [], da União de freguesias de [], concelho e distrito do [] () como Doc. 2.

II - Enquadramento em sede de IVA

10. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), a Requerente assume a natureza jurídica de [], é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, periodicidade trimestral desde 00/00/2012, que se encontra registado pela atividade principal de «Hotéis, exceto rurais» - CAE 55101, e pelas atividades secundárias de «Compra e venda de bens imobiliários» - CAE 68110, de «Arrendamento e exploração de bens imobiliários próprios ou em locação» - CAE 68200, e de «Hotéis rurais» - CAE 55106, sendo um sujeito passivo misto que utiliza como método de dedução o método de afetação real de todos os bens.

II.i - Análise dos documentos juntos

11. Conforme já referimos, após solicitação desta Direção de Serviços, foram juntos ao presente pedido 2 documentos, resultando, desde logo, do Doc. 2 (Caderneta Predial) que a Requerente é proprietária do imóvel sito na Rua [], inscrito na matriz sob o artigo [], da União de freguesias de [], concelho e distrito do [] (), composto por [] pisos, [] divisões, com afetação de "serviços".

12. Já como Doc. 1 foi junto o esboço do contrato denominado "Contrato de []", a celebrar entre a Requerente e a "X", que tem por objeto o imóvel supra referido e no qual apenas o Anexo III se encontra preenchido, que aqui se dá por reproduzido, sendo, porém, de salientar os aspetos que se seguem.

13. Desde logo, importa atentar nas "Definições" constantes da Cláusula 1., designadamente:

«Elementos Estruturais todos os elementos estruturais do Hotel, tais como, mas não exclusivamente, as fundações, os pilares de suporte dos edifícios, os pavimentos (incluindo o seu revestimento, por exemplo alcatifas), paredes e tetos, as fachadas (incluindo o seu revestimento), o telhado ou cobertura dos edifícios (incluindo os terraços de cobertura), as redes gerais e as instalações de água, esgotos, eletricidade, aquecimento, ar condicionado, gás, sistema de deteção de incêndios, telecomunicações, segurança e vigilância, equipamentos essenciais (incluindo caldeiras, refrigeradores, equipamentos de ar condicionado e de equipamentos de segurança e vigilância, equipamentos centrais de telecomunicações, equipamentos de

cozinha, equipamentos de lavandaria, elevadores, monta-cargas), equipamentos de recolha de resíduos, passadeiras, acessos, sinalização exterior, jardins e zonas ajardinadas, sistema de rega, piscinas, infra-estruturas comerciais, de lazer ou desportivas e parques de estacionamento exteriores (quando aplicável);

Hotel o Hotel descrito e pormenorizado no Anexo I equipado com FF&E e Equipamento Operacional devidamente inventariados no documento constante do Anexo II;

Equipamento Operacional todos os bens e objetos de desgaste rápido e inerentes ao estabelecimento comercial instalado no Hotel, incluindo, mas não se limitando a talheres, toalhas, roupa de cama, louça, copos, utensílios de cozinha e fardas utilizadas pelos trabalhadores e pessoal que desempenham funções no Hotel; (...)

FF&E o mobiliário, o equipamento (com exceção dos elementos estruturais), os utensílios e os elementos decorativos (incluindo colchões, almofadas, tapetes, cortinas e blackouts, iluminação interior e sinalização e aparelhos de televisão) enumerados no documento que constitui o Anexo II;

Despesas Operacionais As despesas resultantes da exploração e gestão Hotel, a cargo da "X", identificadas no Anexo III; (...)

Investimentos em Manutenção (i) investimentos relacionados com a Conservação Ordinária do Hotel (incluindo os Elementos Estruturais e o FF&E) e a respectiva limpeza geral e pintura das paredes interiores; (ii) a reparação e substituição do FF&E;

Investimentos Extraordinários investimentos necessários para a conservação extraordinária e para a melhoria do Hotel e que respeitam os Elementos Estruturais (exceto os Investimentos de Manutenção), bem como os investimentos para realizar os trabalhos necessários à obtenção/manutenção das licenças e autorizações necessárias ao exercício da atividade hoteleira; (...)

Rendimento Operacional Bruto todos os rendimentos, deduzidos de notas de crédito e descontos, excluindo os respetivos impostos, obtidos pela "X", resultantes exclusivamente da exploração e gestão do Hotel, nos termos permitidos no presente Contrato.»

14. De acordo com a Cláusula 2, a Requerente irá ceder à "X" a exploração e gestão do Hotel, por conta e risco desta e de acordo com o fim previsto na Autorização de Utilização Turística, pelo prazo de [] anos, automaticamente renovável por períodos sucessivos de [] anos (Cláusula 3.1).

15. Sendo que, de harmonia com as Cláusulas 2.4 a 2.6., a "X" compromete-se, nomeadamente, a:

- suportar todas as Despesas Operacionais e receber todos os rendimentos e receitas decorrentes do funcionamento do Hotel;
- apresentar o orçamento anual de receitas e despesas do hotel à "Y";
- promover e assegurar os serviços de segurança, limpeza e manutenção do Hotel;
- propor a reformulação/renovação e reequipamento do Hotel;
- efetuar investimentos de manutenção;
- recrutamento e contracção de todo o pessoal qualificado necessário bom funcionamento e gestão do Hotel, suportando todos os respetivos custos;
- subcontratar com terceiros a prestação de serviços que se enquadrem no âmbito da gestão e exploração do Hotel.

16. Nos termos da Cláusula 5., o Hotel é entregue à "X" com todos os equipamentos, móveis, utensílios e acessórios necessários ao exercício da atividade hoteleira, sendo-lhe também entregues documentos comprovativos de que a Requerente é a titular das licenças e autorizações administrativas para a exploração do Hotel, pagando aquela uma remuneração anual de € [], paga semestralmente e atualizada tendo em conta o Índice de Preços ao Consumidor publicado pelo INE, excluindo habitação, em conformidade com a Cláusula 4.

17. No que concerne às obrigações, nos termos da Cláusula 6.1, impende sobre a Requerente:

«(a) Pagar, dentro dos prazos acordados, todas as taxas, impostos e quaisquer outros custos relativos à propriedade do imóvel onde encontra o Hotel (...)

- (b) Efetuar os Investimentos Extraordinários, tal como definidos no presente Contrato e de acordo com o disposto na Cláusula 7;
- (c) Manter em vigor, a todo o tempo, todas as licenças ou autorizações necessárias para as atividades ou para a instalação e funcionamento de quaisquer equipamentos que mantenha no Hotel, suportando as respetivas taxas e encargos, bem como todas as contingências decorrentes de tais licenças ou autorizações, incluindo multas ou sanções acessórias delas decorrentes.
- (d) Supervisionar a gestão, a manutenção, a segurança e a vigilância;
- (e) Monitorizar a utilização correta dos espaços;
- (f) Dotar a "X" das infraestruturas necessárias para o fornecimento de WiFi, água, gás e eletricidade;
- (g) Fornecer à "X" as infraestruturas e o equipamento audiovisual.»
18. Já as obrigações da "X" constam da Cláusula 6.2. e incluem:
- «(c) Suportar todas as Despesas Operacionais;
- (d) Realizar os Investimentos em Manutenção conforme definido neste Contrato e de acordo com as disposições da Cláusula 7;
- (e) Manter o Hotel, bem como os Equipamentos Operacionais e demais equipamentos acessórios, em bom estado de apresentação e conservação, (...)
- (f) Prestar serviços de acordo com a classificação turística atribuída (...).»
19. Os investimentos, sejam de manutenção ou extraordinários, vêm regulados na Cláusula 7, sendo que, com vista à realização dos Investimentos de Manutenção, a "X" é obrigada a disponibilizar um montante mínimo correspondente a $\square\%$ do Rendimento Operacional Bruto do exercício anterior (Cláusula 7.11).
20. Decorre da Cláusula 8. que a "X" se compromete a manter o Hotel, bem como o respetivo serviço hoteleiro, em condições que cumpram os níveis exigidos para a classificação turística que lhe foi inicialmente atribuída, sendo que, alteração da classificação do Hotel por motivo de mau serviço não compatível com a classificação inicialmente atribuída é motivo de resolução do Contrato, para além de conferir à Requerente direito a indemnização por perda e danos.
21. No que tange aos seguros, a Requerente é responsável pelo seguro multirrisco, incluindo incêndio e fenómenos sísmicos, cobrindo o valor do Hotel (edifício, FF&E e Equipamento de Exploração); já a "X" é responsável por um seguro de responsabilidade civil que cubra todos os riscos inerentes à exploração, utilização e gestão do Hotel, bem como todos os riscos daí decorrentes (Cláusula 9.).
22. Por último nesta sede, quanto às Despesas Operacionais, ou seja, «todas aquelas associadas às atividades comerciais desenvolvidas no Hotel», constam da lista (não exaustiva) do Anexo III, e, para além de todos os custos, formações, viagens, recrutamento, uniformes e outras despesas relativas aos funcionários, incluem:
- «a) Custos com os bens vendidos e materiais consumidos relacionados com alojamento, restauração, SPA e outros departamentos da estrutura organizacional; isto inclui também consumo interno e ofertas a terceiros; (...)
- h) Despesas inerentes à contratação de serviços como trabalho temporário, lavandaria, segurança e vigilância, manutenção de espaços verdes, entretenimento, limpeza, serviços de recolha de numerário, entre outros serviços prestados por terceiros;
- i) Trabalhos especializados, contratos de assistência técnica e honorários de diversas naturezas indispensáveis à atividade;
- k) Despesas com aquisição, substituição e manutenção de equipamentos operacionais;
- l) Despesas com marketing e publicidade, promoção e relações públicas, tanto a nível nacional como internacional;
- m) Despesas decorrentes de serviços administrativos e financeiros necessários à atividade; (...)
- o) Despesas decorrentes do contrato de gestão hoteleira assinado com a "Z" em \square de \square de 2024;
- p) Comissões e quaisquer montantes pagos (nomeadamente rappel) a agentes de vendas sobre vendas de alojamento, alimentação, bebidas, utilização de instalações,

salas de reuniões e conferências, casamentos, entre outros aplicáveis

q) Despesas com aquecimento, ar condicionado, água, eletricidade, gás e quaisquer outras fontes de energia utilizadas;

r) Despesas com materiais diversos, tais como ferramentas e utensílios de desgaste rápido, material de escritório, livros e documentação técnica, sinalética, etc.;

s) Despesas com reparações, manutenção e substituições realizadas para manter o Hotel em bom funcionamento, sendo tais despesas contabilizadas como "custo" ou "investimento", e, para efeitos de Despesas Operacionais, apenas os montantes registados nas contas de custo serão considerados;

t) Despesas com limpeza, higiene e conforto;

u) Despesas com serviços de comunicação e tecnologia da informação, tais como internet, televisão, envio de correspondência, jornais e revistas, licenciamento de software essencial para a atividade, entre outros; (...)

w) Remuneração e aluguer de instalações, equipamentos e viaturas, equipamentos, mobiliário, decoração, entre outros alugueres necessários; (...)

z) Despesas relativas ao pagamento da prestação periódica de condomínio debitada pela "Y" à "X" (excluindo quaisquer contribuições para obras extraordinárias); (...)»

II.ii - Enquadramento da operação em apreço

23. Desde logo, cumpre chamar a atenção que o entendimento veiculado na presente Informação Vinculativa assenta na descrição efetuada no Pedido e no pressuposto de que a Requerente irá prestar os serviços tal como se encontram plasmados no esboço do contrato denominado "Contrato de []", pelo que qualquer alteração aos elementos agora apresentados, que venha a ocorrer no contrato que será efetivamente celebrado (definitivo) poderá implicar que o entendimento ora propugnado não seja aplicável.

24. Ora, no caso, cumpre aferir qual o enquadramento em sede de IVA da operação de cedência de exploração de um Hotel mobilado e equipado para o exercício da atividade hoteleira, acompanhado das respetivas licenças e autorizações administrativas (incluindo a sua manutenção em vigor), em contrapartida de uma remuneração única global.

25. 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),

26. 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.

27. Sendo que dúvidas não subsistem que a operação em apreço consubstancia uma prestação de serviços localizada em território nacional, efetuada a título oneroso, por dois sujeitos passivos no exercício habitual da sua atividade, pelo que é tributada em sede de IVA.

28. Cumpre, assim, aferir se a mesma beneficia de alguma isenção, mais concretamente da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, sendo condição necessária tratar-se de uma locação, ou se se trata de uma cedência de exploração de estabelecimento comercial, excluída desta isenção nos termos da subalínea c) desta alínea 29).

29. Assim, em termos de legislação nacional, determina o artigo 1022.º do Código Civil (CC) 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). O arrendamento pode ser para fins habitacionais ou não habitacionais, sendo que, se nada for estipulado, o local arrendado deve ser gozado no âmbito das suas aptidões em conformidade com a licença de utilização (artigo 1067.º do mesmo código).

30. Já a cedência de exploração de estabelecimento, atualmente regulada no artigo 1109.º e seguintes do CC, traduz-se na transferência temporária e a título oneroso do gozo ou exploração de um estabelecimento (por exemplo, comercial) como unidade económica, implicando também a cedência do gozo do imóvel no qual o estabelecimento se encontra instalado, dado que integra aquela unidade económica.

31. Ora, prescreve a alínea 29) que a locação de bens imóveis se encontra isenta de imposto, excecionalmente 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)].

32. Esta norma resulta da transposição do artigo 135.º, n.ºs. 1, alínea I) e 2 da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28/11), que dita que:

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

I) A locação de bens imóveis.

2. 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.»

33. 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 TJUE nesta matéria.

34. 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 [5].

35. Aliás 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 [6].

36. 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 [7].

37. 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 [8].

38. Por apegio à jurisprudência do TJUE, considera a AT que:

» a colocação passiva do imóvel à disposição do cliente deve estar ligada ao mero decurso do tempo e não deve gerar valor acrescentado significativo [9];

- » a isenção da locação do imóvel não é afastada no caso de a mesma ser precedida de obras de construção com vista à adaptação às necessidades da arrendatária (construção "feita à medida"), e que antecedem a locação; estas consubstanciam, quanto muito, prestações acessórias em relação à operação principal (locação), dado que não constituem para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar do serviço principal do prestador em melhores condições, pelo que têm o mesmo tratamento fiscal que a prestação principal [10];
- » a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa está excluída da isenção [1ª parte da subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA]; porém, se aqueles não puderem ser dissociados da cedência dos referidos bens imóveis, antes fazendo parte integrante da mesma, considera-se que estamos perante uma prestação única na qual a colocação à disposição dos bens imóveis é a prestação principal, beneficiando de isenção de imposto [11];
- » 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 [12];
- » as prestações de serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção constantes retiram, em regra, o carácter preponderante à locação [13], e podem, até, descaracterizar a operação como locação por falta de verificação de um dos pressupostos essenciais.

39. Ora, no caso em apreço, tal como consta do esboço do contrato denominado "Contrato []", cuja análise consta dos pontos 12. a 22. desta Informação, mediante uma remuneração única global, a Requerente (Cedente) irá ceder um Hotel à [] (Utilizadora),

40. Pese embora o Anexo II ("Inventário de FF&E e Equipamentos Operacionais") do esboço do futuro contrato não se encontre preenchido, decorre das "Definições" transcritas no ponto 13. desta Informação e da Cláusula 5., que o Hotel é cedido com FF&E, ou seja, com o mobiliário, o equipamento, os utensílios e os elementos decorativos (colchões, almofadas, tapetes, cortinas e blackouts, iluminação interior e sinalização e aparelhos de televisão), com infraestruturas necessárias para o fornecimento de WiFi, água, gás e eletricidade, e com Equipamentos Operacionais, isto é, todos os bens e objetos de desgaste rápido e inerentes ao estabelecimento comercial instalado no Hotel (talheres, toalhas, roupa de cama, louça, copos, utensílios de cozinha e fardas utilizadas pelos trabalhadores e pessoal, etc).

41. A Requerente é responsável por manter em vigor, a expensas suas, todas as licenças ou autorizações necessárias para as atividades ou para a instalação e funcionamento de quaisquer equipamentos que mantenha no Hotel, suportar os Investimentos Extraordinários (atinentes aos os Elementos Estruturais e à obtenção/manutenção das licenças e autorizações necessárias ao exercício da atividade hoteleira), bem como por um seguro multirrisco, incluindo incêndio e fenómenos sísmicos, cobrindo o valor do Hotel (edifício, FF&E e Equipamento de Exploração).

42. A "X" irá explorar o Hotel, auferindo, em nome próprio, as receitas dos serviços de alojamento prestados aos clientes, ficando responsável por todas as despesas associadas às atividades comerciais desenvolvidas no Hotel, designadas por "Despesas Operacionais" e constantes do Anexo III, parcialmente transcrita no ponto 22. desta Informação, nomeadamente todos os custos e responsabilidades relativas a trabalhadores do Hotel; bens vendidos e materiais consumidos no Hotel; despesas inerentes à contratação de serviços de lavandaria, segurança e vigilância, limpeza, higiene e conforto; despesas com aquecimento, ar condicionado, água, eletricidade, gás e quaisquer outras fontes de energia utilizadas; despesas com serviços de comunicação e tecnologia da informação (internet, televisão, envio de correspondência, jornais e revistas, licenciamento de software essencial para a atividade); comissões pagas a agentes de vendas do alojamento e outras atividades do Hotel; despesas com

marketing e publicidade, promoção e relações públicas do Hotel,

43. Sendo responsável por contratar um seguro de responsabilidade civil que cubra todos os riscos inerentes à exploração, utilização e gestão do Hotel, bem como por realizar os Investimentos em Manutenção ([]% do rendimento operacional bruto do Hotel do ano anterior), ou seja, os investimentos relacionados com a conservação ordinária do Hotel, incluindo os Elementos Estruturais e o FF&E, bem como a respetiva limpeza geral e pintura das paredes interiores, a reparação e substituição do FF&E.

44. A "X" é ainda obrigada a manter o Hotel e o respetivo serviço hoteleiro em condições que cumpram os níveis exigidos para a classificação turística que lhe foi inicialmente atribuída (Cláusula 8.).

45. Ora, no concerne aos móveis e equipamentos, como vimos supra, a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa está excluída da isenção [1ª parte da subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA], se, e apenas, aqueles não puderem ser dissociados da cedência do respetivo imóvel; se fizerem parte integrante do mesmo, considera-se que estamos perante uma prestação única na qual a colocação à disposição dos bens imóveis é a prestação principal, beneficiando de isenção de imposto.

46. Sendo que resulta da jurisprudência do TJUE [14] que a isenção da locação não é afastada no caso de esta ser acompanhada de bens, equipamentos, utensílios, acessórios, bens consumíveis.

47. Assim, numa situação como a descrita, para além da cedência de utilização dos móveis, equipamentos e utensílios destinados à atividade hoteleira, a par da cedência de utilização de espaço, temos a obrigação de a Cedente (Requerente) manter válidas todas as licenças e autorizações administrativas necessárias para o Hotel funcionar como tal, o que significa que já as obteve, ao que acresce que, quer a Cedente, quer a Utilizadora, estão registadas pela atividade principal de "Hotéis",

48. O que nos aproxima da referida figura da locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial, operação excluída da isenção nos termos da 2.ª parte da subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, já que não estamos perante a mera cedência de utilização de um espaço com móveis e equipamentos.

49. Por outro lado, no que toca aos serviços de gestão, manutenção e de supervisão constantes por parte do Cedente, que, como vimos supra, em regra, retiram o carácter preponderante à locação, a "X" terá a cargo os investimentos de manutenção e as despesas da vigilância, da limpeza, da segurança e decorrentes de um contrato de gestão hoteleira celebrado com a "Z" (não junto), cabendo à Requerente supervisionar a gestão, a manutenção, a segurança e a vigilância, monitorizar a utilização correta dos espaços, bem como realizar os investimentos relativos aos elementos estruturais e à obtenção/manutenção das licenças e autorizações necessárias ao exercício da atividade hoteleira,

50. Sendo que essa supervisão da gestão, manutenção e segurança, acompanhada da monitorização dos espaços, desenvolvidas de forma constantes são suscetíveis de retirar à locação o carácter preponderante na operação, bem como o carácter passivo da cedência de utilização de espaço, gerando valor acrescentado significativo.

51. Parece-nos que a operação descrita extravasa claramente a mera cedência passiva de utilização de um espaço e denota uma conduta ativa por parte da Cedente (Requerente).

52. O que determina que uma operação como a descrita, em que a Cedente e Utilizadora estão registadas pela atividade principal de "Hotéis" e que, para além da cedência de utilização dos móveis, equipamentos e utensílios destinados à atividade hoteleira, a par da cedência de utilização de espaço, existe a obrigação de a Cedente manter válidas todas as licenças e autorizações administrativas necessárias para o Hotel funcionar como tal, bem como o poder de supervisionar a gestão, a manutenção, a segurança e a vigilância e monitorizar a utilização correta dos espaços, não possa ser enquadrada na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, sendo que estará sujeita a IVA e dele

não isenta nos termos da regra geral (artigo 4.º, n.º 1).

III - Conclusões:

53. Face ao exposto, concluímos que:

53.1. a alínea 29) do artigo 9.º do CIVA determina que está isenta de IVA a locação de bens imóveis, excetuando, no que ao caso em análise concerne, 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)];

53.2. de harmonia com a jurisprudência do TJUE, 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;

53.3. numa operação em que Cedente e Utilizadora exercem ambas uma atividade principal de "Hotéis" e que, para além da cedência de utilização dos móveis, equipamentos e utensílios destinados à atividade hoteleira, a par da cedência de utilização de espaço, existe a obrigação de a Cedente (Requerente) manter válidas todas as licenças e autorizações administrativas necessárias para o Hotel funcionar como tal, bem como o poder de supervisionar a gestão, a manutenção, a segurança e a vigilância e monitorizar a utilização correta dos espaços, conforme decorre do esboço do contrato apresentado, não só se retira o carácter preponderante à cedência de utilização do espaço na operação, como lhe retira o seu carácter passivo, gerando valor acrescentado significativo,

53.4. o que determina que uma operação como a descrita, pela qual é auferida uma remuneração global única, configura uma transferência onerosa da exploração do estabelecimento, sujeita a IVA e dele não isenta nos termos da regra geral (artigo 4.º, n.º 1), já que não se reconduz à mera cedência passiva de utilização de um espaço com equipamentos, móveis e utensílios.

[1] Cfr. "ENQUADRAMENTO FACTUAL", ponto []º

[2] Ibidem, ponto []º

[3] Cfr. "PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO", ponto []º

[4] Ibidem, ponto []º

[5] 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

[6] Cfr. Ac. de 28/02/2019, proc. C-278/18, n.º 17

[7] Cfr., neste sentido a título exemplificativo, o Ac. de 09/10/2001, proc. C-409/98, n.º 31

[8] Cfr., neste sentido a título exemplificativo, o Ac. do proc. C-284/03, ns. 20 e 23

[9] Cfr. Ac. do proc. C-284/03, ns. 20 e 23

[10] Quanto às prestações acessórias cfr. Ac. de 19/12/2018, proc. C-17/18, n.º 34

[11] Cfr. Ac. do proc. C-278/18, n.º 31, e Ac. do proc. C-17/18, ns. 38 a 40

[12] Cfr. Ac. do proc. C-17/18, ns. 32 e 33

[13] Cfr. Ac. do proc. C-278/18, n.º 21

[14] Cfr. Ac. do proc. C-17/18, ns. 32 a 41