

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Cessão de exploração de aparthotel - Artigo 9.º, n.º 29), alínea c) do CIVA
Locação de um imóvel devidamente apetrechado com móveis, equipamentos, utensílios, acessórios para o exercício da atividade de aparthotel - Artigo 9.º, n.º 29)
- Processo: 29474, com despacho de 2026-03-31, 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 está registada por várias atividades, nomeadamente, por Hotéis, sendo que adquiriu recentemente um imóvel em [] que estava a ser operado como Hotel, estando devidamente licenciado para a exploração da atividade hoteleira.
 2. Menciona a Requerente que irá promover no Hotel uma empreitada de modernização para continuar a ser explorado, e posteriormente irá cedê-lo para exploração à X, integrada no grupo Z (uma reconhecida rede internacional hoteleira) e que está registada pelas atividades de "Hotéis" - CAE 55111 e "Hotéis apartamentos" - CAE 55116.
 3. Concretiza a Requerente que, de acordo com o referido contrato (cujo esboço junta como Anexo I), «se compromete a:
Desenvolver o aparthotel, composto por [] apartamentos, com capacidade total para [] hóspedes, e [] lugares de estacionamento, em conformidade com as especificações e exigências da Z, executando todas as obras de reabilitação e transformação necessárias;
Obter todas as autorizações administrativas exigidas para a execução das referidas obras junto das autoridades competentes;
Instalar no imóvel todo o mobiliário, equipamento e utensílios (FF&E), os quais passarão a integrar o imóvel, conforme listagem constante do Anexo II;
Contratar e manter um seguro multirrisco (nomeadamente contra incêndio, explosão, inundações, tempestades, descargas elétricas, furto, entre outros) que cubra a totalidade do imóvel.» [1]
 4. Acrescenta a Requerente que o «imóvel será entregue à Z totalmente mobilado e equipado, em regime "chave-na-mão", respeitando as diretrizes de design da marca "Y" e munido da respetiva licença de exploração hoteleira» [2], sendo que, em contrapartida, irá auferir uma remuneração mensal fixa.
 5. Defende a Requerente que a AT já se pronunciou várias vezes sobre as situações que se enquadram na exclusão prevista na alínea c) do n.º 29) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), nomeadamente através das fichas doutrinárias n.º 28756 e 27267, assumindo esta última muitas semelhanças com o caso em apreço, cujo enquadramento em sede de IVA pretende ver confirmado.
 6. Na situação em análise, atendendo a que «o imóvel é entregue com todos os equipamentos, bens móveis e utensílios necessários ao exercício de uma atividade hoteleira, encontrando-se devidamente licenciado para esse efeito, entende a Requerente que se está perante uma locação que, em substância, implica a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial, enquadrável na exclusão prevista na alínea c) do referido preceito.» [3], ao que acresce «que a Requerente está registada com o CAE 55111 - Hotéis, enquanto a entidade exploradora dispõe do CAE 55116 - Hotéis apartamentos.» [4]

7. Com o pedido foram juntos 2 documentos em língua inglesa, denominados por "[]" (Anexo I), e "FF&E" (Anexo II), sendo que, após solicitação para o efeito, foi junta a respetiva tradução para língua portuguesa.

II - Enquadramento em sede de IVA

8. 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 mensal desde 00/00/2026, que se encontra registado pela atividade principal de «Arrendamento e exploração de bens imobiliários próprios ou em locação» - CAE 68200, e pelas atividades secundárias de «Compra e venda de bens imobiliários» - CAE 68110, e de «Hotéis, exceto rurais» - CAE 55101, estando registada como praticando apenas operações com direito à dedução.

II.i - Análise dos documentos juntos

9. Conforme já referimos, após solicitação desta Direção de Serviços, foi junta a tradução certificada para língua portuguesa dos 2 documentos em língua inglesa que acompanharam o pedido, dos quais seguidamente daremos nota dos elementos mais relevantes.

10. Começando pelo esboço do "Contrato []", temos que o mesmo será celebrado entre a Requerente, na qualidade de Senhora, uma "SPV" integralmente detida pela W (sociedade de direito irlandês), na qualidade de Arrendatária, e a W na qualidade de fiadora, e terá por objeto o prédio urbano sito [], inscrito na matriz urbana sob o artigo [] da freguesia de [], concelho de [], propriedade da Requerente e que terá licença de utilização emitida pela Câmara Municipal de [] [Considerando (A)].

11. Resulta dos Considerandos (B) e (C) que este imóvel corresponde a um aparthotel e que a Arrendatária opera hotéis e aparthotéis sob a marca "Y1", concretizando o considerando (D) que «Em [...] 2021, as Partes celebraram um contrato promessa de arrendamento não residencial a termo certo (o «Contrato Promessa»), ao abrigo do qual o Senhorio se comprometeu a arrendar ao Arrendatário, que por sua vez se comprometeu a aceitar o arrendamento, um aparthotel chave na mão em [] com [] unidades, [] camas, incluindo sofás-cama, [] lugares de estacionamento, totalmente mobilado e equipado sob a marca Z, desenvolvido no Imóvel de acordo com os termos e condições estabelecidos no Contrato de Promessa;»

12. No que concerne às definições constantes da Cláusula 1.1, cumpre destacar:

«FF&E significa as instalações, acessórios e equipamentos (FF&E, cozinhas, TI, OSE) de cada apartamento e áreas comuns (área de atendimento ao público - FOH/área administrativa - BOH), de acordo com a lista anexada como Anexo 2; (...)

Riscos Segurados significa todos os riscos cobertos pelo seguro de propriedade referido na cláusula 5.1; (...)

Instalações Arrendadas significa o aparthotel desenvolvido no Imóvel com [] apartamentos com área interna líquida de [], camas incluindo sofás-cama, com terraço ou pátio externo, restaurante e bar, compreendendo [] vagas de estacionamento, conforme os planos anexados ao presente como Anexo 3; (...)

Renda Mensal significa as prestações mensais a pagar pelo Arrendatário, de acordo com a cláusula 6.2 (...)

Renda significa a renda anual devida ao abrigo do presente Contrato de Arrendamento, em conformidade com a cláusula 6.1; (...)

13. De harmonia com a Cláusula 2., a Requerente arrenda as Instalações Arrendadas "numa condição de pronta a usar", sendo que estas só podem ser utilizadas pela Arrendatária como Aparthotel, destinando-se o estacionamento a ser utilizado como tal pela Arrendatária, seus funcionários e clientes (Cláusulas 3.1 e 3.2.).

14. Nos termos da Cláusula 3.4., o «Arrendatário deve obter, suportando todos os custos e despesas, todas e quaisquer licenças e autorizações administrativas e realizar quaisquer atos ou comunicações que possam tornar-se necessários por lei após esta data para que o Arrendatário possa exercer a sua atividade comercial nas Instalações

Arrendadas, para além da licença de utilização do Imóvel. (...)», resultando da Cláusula 3.5 que no «termo do Contrato de Arrendamento e na medida do permitido pela legislação e regulamentação aplicáveis, o Arrendatário compromete-se a cooperar com o Senhorio, se este assim o solicitar, a fim de ceder ou transferir quaisquer licenças, autorizações ou alvarás referidos na cláusula 3.4 ao Senhorio ou a qualquer outro terceiro indicado pelo Senhorio para explorar as Instalações Arrendadas.»

15. O Contrato terá a duração inicial de [] anos, podendo ser prorrogado por [] períodos de [] anos (Cláusulas 4.1 a 4.4.), por opção da Arrendatária, sendo que o Contrato caducará finda a 2.^a prorrogação.

16. No que tange aos seguros, cabe à Requerente contratar e manter até ao fim do Contrato atual um seguro multirriscos, que cubra riscos de incêndio, explosão, inundações, tempestades, quedas de raios, roubo, para todas as Instalações Arrendadas, incluindo a destruição parcial e total do mesmo, e a responsabilidade perante terceiros decorrente da sua titularidade do Imóvel (Cláusula 5.1);

17. Já a Arrendatária é responsável pela contratação e manutenção até ao fim do Contrato de um seguro multirriscos e de responsabilidade civil (incêndio, explosão, inundações, tempestades, quedas de raios, roubo) relativamente ao conteúdo das Instalações Arrendadas e ao seu funcionamento, incluindo o FF&E das Instalações Arrendadas, bem como qualquer responsabilidade perante terceiros, relativamente ao Imóvel e ao Senhorio, decorrente da sua utilização das Instalações Arrendadas (Cláusula 5.4.).

18. No que toca à renda, a Arrendatária pagará à Requerente uma renda anual, num montante ainda a determinar, dividida em prestações mensais e atualizada a partir de 2028 tendo em conta o índice publicado pelo INE, com o limite máximo de []%, sendo que na 1.^a e 2.^a renovação, o arrendamento ficará limitado a []% do arrendamento do ano anterior (Cláusulas 6.1. e 6.4.), determinando ainda a Cláusula 6.5 que «a partir da data que cai um (1) ano após a data deste Contrato de Arrendamento, o Senhorio terá o direito de antecipar a data da primeira atualização da Renda quando o nível de desempenho Revpar, ajustado pela inflação anual e avaliado em 12 meses consecutivos for superior ao nível de 2019, conforme registado no conjunto de dados de hotéis de referência da STR incluído no Anexo 4.»

19. A Arrendatária pagará ainda à Requerente uma renda mensal, devida após 6 meses a contar da assinatura do Contrato de Arrendamento (Cláusula 6.2.).

20. A Arrendatária será responsável por todos os impostos sobre imóveis relativos às Instalações Arrendadas, bem como por todos os impostos e taxas referentes à atividade por si realizada nas Instalações Arrendadas (Cláusulas 8.3. e 8.4.).

21. A Requerente será responsável pela manutenção, substituição e reparação de qualquer elemento estrutural das Instalações Arrendadas (telhado, alicerces, fachada, janelas e portas externas), pelas obras impostas por quaisquer entidades administrativas, bem como pela manutenção, reparação e substituição extraordinárias dos equipamentos das Instalações Arrendadas (Cláusula 9.3.).

22. Por seu turno, a Arrendatária será responsável por realizar, a expensas suas, todos os trabalhos de manutenção e reparação regulares (manutenção ordinária) que sejam necessárias nas Instalações Arrendadas, nas suas Instalações e em qualquer equipamento localizado nas Instalações Arrendadas, incluindo o FF&E, bem como as obras que sejam necessárias para a utilização das Instalações Arrendadas para o seu fim, com exclusão das obras da responsabilidade da Requerente (Cláusula 9.6.), e pela limpeza [Cláusula 9.3.(a)].

23. De acordo com a Cláusula 9.9., a Arrendatária deverá ainda cumprir as obrigações incluídas nos protocolos e manuais de manutenção de cada equipamento instalado nas Instalações Arrendadas e no FF&E, constantes do Anexo 7.

24. Todas as obras e melhorias a cargo do Arrendatário dependem de autorização prévia escrita da Requerente, sendo responsável por todos os custos e encargos, incluindo licenças e autorizações administrativas, sendo que, após a rescisão do Contrato, ficam a fazer parte das Instalações Arrendadas, não tendo a Arrendatária

direito a qualquer compensação (Cláusula 10.).

25. A Arrendatária suportará todas as despesas relacionadas com a utilização das Instalações Arrendadas (fornecimentos de água, eletricidade, água, esgotos, telecomunicações, serviços de segurança e vigilância, entre outros), contratando-os em nome próprio (Cláusula 12.).

26. Decorre ainda da Cláusula 14.2 que «[a]ntes de devolver o imóvel ao Senhorio, o Arrendatário deverá, às suas custas, substituir qualquer FF&E que esteja em falta, danificado ou destruído, por outro novo de tipo e qualidade semelhantes ou (à escolha do Senhorio) pagar ao Senhorio um montante igual ao custo de substituição de qualquer um deles, e a restaurar substancialmente o Imóvel a um bom e adequado estado de conservação e em condições de manutenção adequadas, sujeito ao desgaste normal, considerando a finalidade para a qual as Instalações Arrendadas se destinam, nos termos da cláusula 3.»

27. Este Contrato terá [] Anexos, tendo sido junto apenas o Anexo 2, relativa ao "FF&E para cada apartamento", composto por uma listagem com [] páginas, nas quais se encontram elencados todos os móveis, equipamentos, acessórios, utensílios, eletrodomésticos, roupas de cama, toalhadros, obras de arte, quadros, loiças e equipamentos sanitários, louça e utensílios de cozinha, entre outros, dos apartamentos, ginásio, cave, armazém, cozinha, que aqui se dá por reproduzido.

II.ii - Enquadramento da operação em apreço

28. 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 arrendamento não residencial a termo certo", 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.

29. Ora, no caso, cumpre aferir qual o enquadramento em sede de IVA da locação de um imóvel mobilado e equipado para o exercício da atividade hoteleira, acompanhado da licença de utilização da Câmara, em contrapartida de uma renda anual e uma Renda Mensal.

30. Assim, 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),

31. 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.

32. 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.

33. Cumpre, assim, aferir se a mesma beneficia de alguma isenção, mais concretamente da isenção prevista no n.º 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 alínea c) deste n.º 29).

34. 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).

35. 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.

36. Ora, prescreve o n.º 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 [alínea a)],
- a locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos [alínea 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 [alínea c)],
- a locação de cofres-fortes [alínea d)],
- a locação de espaços para exposições ou publicidade [alínea e)].

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

38. 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.

39. 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].

40. 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].

41. 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].

42. 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].

43. Por apego 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 alínea c) do n.º 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.

44. Ora, no caso em apreço, tal como consta do esboço do contrato denominado "Contrato de arrendamento não residencial a termo certo", analisado nos pontos 10. a 26. desta Informação, estamos perante a locação de um imóvel mobilado e equipado (FF&E) para o exercício da atividade hoteleira, acompanhado da licença de utilização da Câmara Municipal, em contrapartida de uma renda anual e uma Renda Mensal.

45. A Requerente, na qualidade de Senhora, será responsável pela manutenção, substituição e reparação de qualquer elemento estrutural das Instalações Arrendadas, pela manutenção, reparação e substituição extraordinárias dos equipamentos das Instalações, e por um seguro multiriscos que cubra riscos de incêndio, explosão, inundações, tempestades, quedas de raios, roubo, para todas as Instalações Arrendadas, incluindo a destruição parcial e total do mesmo, e a responsabilidade perante terceiros decorrente da sua titularidade do Imóvel.

46. Já a cargo da Arrendatária ficarão, como decorre da Cláusula 3.4 (transcrita no ponto 14. desta Informação), as licenças e autorizações administrativas necessárias para o exercício da atividade de exploração do aparthotel, nas quais estarão as licenças, alvarás e autorizações administrativas exigidas para a abertura do Hotel junto do Instituto de Turismo, IP, ao invés do que menciona a Requerente no ponto 7º do Pedido.

47. Da mesma forma, a Arrendatária deverá contratar e manter um seguro multiriscos e de responsabilidade civil (incêndio, explosão, inundações, tempestades, quedas de raios, roubo) relativamente ao conteúdo das Instalações Arrendadas (incluindo FF&E) e ao seu funcionamento e utilização, sendo responsável por todos os impostos sobre imóveis relativos às Instalações Arrendadas, bem como por todos os impostos e taxas referentes à atividade por si realizada nas Instalações Arrendadas.

48. A Arrendatária será responsável por realizar todos os trabalhos de manutenção e reparação regulares (manutenção ordinária) que sejam necessárias nas Instalações Arrendadas, nas suas Instalações e em qualquer equipamento localizado nas Instalações Arrendadas, incluindo o FF&E, bem como por todos os custos e encargos, incluindo licenças e autorizações administrativas, das obras e melhorais que realizar.

49. A Arrendatária suportará todas as despesas relacionadas com a utilização das Instalações Arrendadas (fornecimentos de água, eletricidade, água, esgotos, telecomunicações, serviços de segurança e vigilância, entre outros), contratando-os em

nome próprio.

50. Sendo que, no final do Contrato, deverá substituir o FF&E que esteja em falta ou danificado, bem como restaurar o imóvel a um bom e adequado estado de conservação, da mesma forma, e ceder ou transferir quaisquer licenças, autorizações ou alvarás à Requerente (ou outra entidade por este indicada) para explorar as Instalações Arrendadas.

51. Ora, no concerne aos móveis, equipamentos, acessórios e utensílios, como vimos supra, a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa está excluída da isenção [1ª parte da alínea c) do n.º 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.

52. 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.

53. Por outro lado, as licenças e autorizações necessárias para o aparthotel funcionar como tal não acompanham esta operação, visto que é a Arrendatária que terá que as obter e manter.

54. É também de notar que, sendo certo que a Requerente está registada pela atividade de «Hotéis, exceto rurais», também não é menos certo que está registada pela atividade principal de «Arrendamento e exploração de bens imobiliários próprios ou em locação»,

55. Sendo que, do que percebemos do pedido e respetivos documentos, a Requerente não vai chegar a exercer a atividade no aparthotel, apenas faz a (re)construção do imóvel, apetrecha-o de móveis, equipamentos, acessórios, utensílios e posteriormente cede a sua utilização, munido da respetiva licença de utilização camarária (necessária, aliás, para a locação ou venda de qualquer imóvel).

56. Ao que acresce que, no que toca aos serviços de gestão, manutenção e de supervisão constantes por parte do Senhorio / Cedente / Locador, que, como vimos supra, em regra, retiram o carácter preponderante à locação, do esboço do Contrato não resulta qualquer indicio de que serão exercidas por parte da Requerente; aliás, é à Arrendatária que incumbe contratar os serviços de segurança e vigilância, para além dos serviços de limpeza, manutenção, e fornecimentos de água, eletricidade, gás, telecomunicações.

57. Deste modo, não estaremos perante a cedência de exploração de um aparthotel, mas sim perante a locação de um imóvel devidamente apetrechado com móveis, equipamentos, utensílios, acessórios para o exercício da atividade de aparthotel, desacompanhado das licenças, autorizações administrativas e/ ou alvarás necessários para o exercício da atividade de aparthotel, com exceção da licença camarária de utilização do imóvel.

58. No que tange às Informações Vinculativas referidas pela Requerente, importa realçar que «(...) a Administração Tributária, com a emissão de uma informação vinculativa, não fica obrigada ao seu cumprimento em relação a todas as situações que se lhe colocam dentro do objeto dessa mesma orientação. Pelo contrário, a vinculação da Administração Tributária ao teor das mesmas é uma vinculação inter-partes, pois somente em relação ao caso em concreto objeto do pedido a Fazenda Pública não pode proceder em sentido diverso da informação prestada, ressalvado o cumprimento de decisão judicial. (...) Em conclusão, não é legítima a invocação, por qualquer outra pessoa que não o sujeito passivo que solicitou a informação vinculativa, de uma eventual eficácia "erga omnes" da informação prestada.» [15]

59. Ainda assim, sempre diremos que no caso da PIV 27267, as instalações (devidamente equipadas e licenciadas para apoio social a pessoas idosas) já tinham sido licenciadas e utilizadas para aquela atividade, tratando-se de uma continuação da atividade, mas por um sujeito passivo diferente, o que não é o caso.

60. No que concerne à PIV 28756, estamos perante a cedência de utilização de um imóvel devidamente apetrechado com móveis, equipamentos, utensílios, acessórios para o exercício da atividade de hotel, acompanhado das necessárias licenças, alvarás e autorizações administrativas exigidas para a abertura do Hotel junto do Instituto de Turismo, IP, competindo ao Cedente / Senhorio a obrigação, não só de as obter, como de as manter válidas, o que não é o caso presente, já que, como vimos e decorre da Cláusula 3.4, essa obrigação recai sobre a Arrendatária.

61. Assim, uma operação, tal como é descrita no presente pedido, consubstanciará uma colocação passiva de um imóvel devidamente apetrechado com móveis, equipamentos, utensílios, acessórios para o exercício da atividade de aparthotel, por um tempo determinado, não gerando qualquer valor acrescentado significativo, pelo que beneficia da isenção prevista no n.º 29) do artigo 9.º do CIVA, o que determina que sobre a renda anual e a Renda Mensal a auferir pela Requerente não deverá incidir IVA, sem prejuízo de relativamente à operação em causa poder o senhorio optar pela renúncia à isenção prevista no n.º 4 do artigo 12.º do CIVA e regulada no Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, se se encontrarem reunidas as condições para tal, o que não cabe verificar no âmbito do pedido de informação vinculativa.

62. Atendendo a este enquadramento e uma vez que, como vimos no ponto 8. desta Informação, a Requerente apenas se encontra registada pela prática de operações que conferem direito à dedução, deverá proceder à entrega de Declaração de Alterações, nos termos do artigo 32.º do CIVA, indicando que vai passar a realizar (também) operações que não conferem direito à dedução, passando a ser um sujeito passivo misto.

III - Conclusões:

63. Face ao exposto, concluímos que:

63.1.1. o n.º 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 [alínea c)];

63.1.2. 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;

63.1.3. no caso em apreço, estamos perante a locação de um imóvel mobilado e equipado (FF&E) para o exercício da atividade hoteleira, desacompanhado das licenças, autorizações administrativas e/ ou alvarás necessários para o exercício da atividade de aparthotel, ou de outros serviços, nomeadamente de manutenção, gestão e / ou supervisão constantes por parte do Cedente, em contrapartida de uma renda anual e uma Renda Mensal;

63.1.4. uma operação como a descrita configura uma colocação passiva de um imóvel devidamente apetrechado com móveis, equipamentos, utensílios, acessórios para o exercício da atividade de aparthotel, por um tempo determinado, não gerando qualquer valor acrescentado significativo, pelo que beneficia da isenção prevista no n.º 29) do artigo 9.º do CIVA, o que determina que sobre a renda anual e a Renda Mensal a auferir pela Requerente não deverá incidir IVA, sem prejuízo de poder o senhorio optar pela renúncia à isenção prevista no n.º 4 do artigo 12.º do CIVA e regulada no Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, se se encontrarem reunidas as condições para tal, o que não cabe verificar no âmbito do pedido de informação vinculativa ;

63.2. atendendo a este enquadramento e que a Requerente apenas se encontra registada pela prática de operações que conferem direito à dedução, deverá proceder à entrega de Declaração de Alterações, nos termos do artigo 32.º do CIVA, indicando que vai passar a realizar (também) operações que não conferem direito à dedução,

passando a ser um sujeito passivo misto.

[1] Cfr. Pedido, ponto 6º

[2] Ibidem, ponto 7º

[3] Cfr. "Proposta de enquadramento jurídico-tributário", ponto 21º

[4] Ibidem, ponto 22º

[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

[15] Cfr. Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul de 10/07/2014, proc. 07558/14