

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Sub. al. a) da al. 29) do art.º 9º do CIVA e verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA

Assunto: Enquadramento- Cedência de unidades de alojamento e fornecimento de serviços.

Processo: **nº17590**, por despacho de 30-10-2020, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: **I – CARATERIZAÇÃO DA REQUERENTE**

1. A Requerente tem como objeto social «(...) *arrendamento, cedência de exploração e exploração de bens imobiliários (próprios ou arrendados), nomeadamente, edifícios residenciais e não residenciais, terrenos, alojamento, restauração e similares; alojamento para férias e outros alojamentos de curta duração; atividades turísticas, incluindo o alojamento e arrendamento local e alojamento mobilado para turistas (...)*»[1], e é proprietária e arrendatária de várias frações do prédio urbano sito na (...).

II – SITUAÇÃO APRESENTADA

2. Atendendo à procura latente por profissionais e outras pessoas "em trânsito" no mercado de alojamento de soluções a que nem os estabelecimentos hoteleiros, nem o alojamento local, nem os contratos de arrendamento dão resposta "satisfatória", a Requerente pretende proceder à exploração daqueles imóveis através da celebração de contratos atípicos de prestação de serviços de alojamento de médio prazo (com duração definida entre os 3 e os 9 meses).

3. Assim, a Requerente, para além da cedência das unidades de alojamento, irá prestar ainda um conjunto diferenciado de serviços (água, eletricidade e gás até um limite definido no contrato; internet e televisão por cabo; roupa de cama e banho; mobiliário, equipamentos, loiça e utensílios de cozinha; limpeza no início e fim da estadia; reparação e manutenção que venham a afigurar-se necessárias nas unidades de alojamento e que não resultem de danos sejam da responsabilidade do cliente; acesso às áreas comuns do edifício e respetiva limpeza; gestor do alojamento "Governanta" 24 horas, etc.), pelos quais cobrará um valor único global, pago em prestações mensais.

4. Adicionalmente e caso o cliente assim o pretenda, podem ainda ser prestados outros serviços (por exemplo, limpeza semanal, lavandaria, cofre, avença de estacionamento), mediante o pagamento de uma quantia extra, não incluída no serviço de alojamento antes descrito.

5. Acrescenta ainda a Requerente que pretende cobrar aos seus clientes, no início de cada estadia, um montante a título de caução, destinado a fazer face a eventuais danos no imóvel ou mobiliário e/ou compensar uma eventual falta de pagamento das prestações, sendo que o mesmo será devolvido se nenhuma destas situações se verificar.

6. Nesta conformidade, e tendo em conta o entendimento propugnado pela Autoridade Tributária e Aduaneira nas Informações Vinculativas n.º 14458 de 01/04/2019, n.º 12475 de 29/11/2017, 6899 de 12/05/2014 e n.º 13935 de 26/07/2018, pretende a Requerente que lhe seja confirmado o seguinte

enquadramento jurídico-tributário:

"(i) do enquadramento na verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA das prestações de serviços de alojamento que incluem, mediante o pagamento de uma quantia global fixa, a cedência do alojamento propriamente dito e a prestação de serviços acessórios destinados a garantir o bem-estar e a comodidade do utilizador durante a estadia;

(ii) da aplicação, às prestações de serviços adicionais disponibilizadas aos utilizadores das unidades de alojamento mediante o pagamento de uma quantia extra, da taxa de IVA que caberia a cada uma delas quando individualmente consideradas;

(iii) da não obrigação de liquidação de IVA aquando do débito de caução destinada a fazer face a danos e/ou falta de pagamento, sendo o imposto apenas devido em caso de, e aquando da conversão da caução em indemnização, sobre o montante não devolvido:

a. pela taxa aplicável aos serviços de alojamento, se visar compensar a falta de pagamento de prestações devidas pelos serviços de alojamento;

b. pela taxa normal, se se destinar a compensar danos causados no imóvel ou mobiliário." [2]

III - ANÁLISE

7. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), a Requerente assume a natureza jurídica de sociedade por quotas, é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, periodicidade trimestral desde 27/12/2017, que se encontra registado pela atividade principal de «*Compra e venda de bens imobiliários*» - CAE 68100, e pelas atividades secundárias de «*Arrendamento de bens imobiliários*» - CAE 68200, de «*Alojamento mobilado para turistas*» - CAE 55201, de «*Outras atividades de consultoria para os negócios e a gestão*» - CAE 70220 e de «*Atividades de mediação imobiliária*» - CAE 68311, sendo um sujeito passivo misto que utiliza como método de dedução o método de afetação real de todos dos bens, podendo praticar importações, exportações, aquisições intracomunitárias e transmissões intracomunitárias.

8. A Requerente é proprietária das frações autónomas designadas pelas letras "B", "C", "F" e "H" do prédio urbano sito na (...), sendo que a afetação da fração "B" é "Comércio", e das frações "C", "F" e "H" é "Habitação".

9. Aqui chegados, vejamos, então o enquadramento da operação em causa, começando por analisar a minuta do contrato-exemplo (Documento 1).

Minuta do contrato-exemplo

10. Conforme já referimos, a Requerente junta uma minuta do contrato-exemplo como Documento 1 e com a denominação "*Contrato de Alojamento e Prestação de Serviços Conexos*", do qual cumpre salientar alguns aspetos.

11. Assim, decorre das cláusulas primeira e terceira do referido contrato que a Requerente (que figurará como primeira contraente), «*na qualidade de proprietária de uma fração autónoma designada pela letra "F" ("Alojamento")*», presta ao segundo contraente (designado por utilizador) um conjunto de serviços integrados base de alojamento e serviços conexos, que incluem a utilização exclusiva do alojamento, limitada à ocupação de 2 (dois) quartos por 3 (três) utilizadores, não podendo haver partilha, estando a cedência daquele uso sujeita a autorização prévia da Requerente, podendo ainda prestar um conjunto de serviços extra opcionais.

12. De acordo com a cláusula segunda, esta prestação de serviços inclui:

- a utilização exclusiva do alojamento;
- os serviços e comodidades descritos no Anexo I;
- os equipamentos e comodidades descritos no Anexo II;
- os serviços extra opcionais descritos no Anexo III, não incluídos no valor acordado para a prestação dos serviços.

13. Ora, os serviços e comodidades incluídos no preço acordado (Anexo I) são os seguintes:

- gestor livingin dedicado: contato direto do utilizador com o seu gestor dedicado durante a estadia;
- plataforma online de comunicação para: comunicações de checkin e checkout e outras que sejam necessárias durante a estadia; informações úteis; informações culturais; resposta a perguntas; reporte de ocorrências à manutenção;
- desconto em produtos e serviços da rede de prestadores de serviços (lavandaria, ginásio e restaurantes);
- ar condicionado, televisão por cabo e internet Wi-Fi de alta velocidade;
- água, eletricidade e gás até ao limite definido no contrato;
- limpeza e manutenção das áreas comuns do edifício;
- limpeza de checkout (limpeza de casa e lavagem de roupas);
- alojamento totalmente equipado conforme descrito no Anexo II [móveis (mesas, cama, cadeiras, molduras, banquetas, etc.), eletrodomésticos (micro-ondas, máquina lavar loiça, máquina lavar roupa, forno, fogão, liquidificador, torradeira, jarro elétrico, varinha mágica, aspirador, torradeira, televisão, frigorífico, etc.), loiças (pratos, talheres, copos, panelas, etc.), roupas de cama, atalhados, tapetes, cortinados e objetos de decoração].

14. Adicionalmente, poderão ser prestados outros serviços não incluídos no preço acordado (Anexo III): transfers, limpeza semanal do alojamento, lavandaria, cofre, avença de estacionamento (quando disponível) e receção de encomendas postais e posterior entrega ao utilizador.

15. De harmonia com a cláusula sexta, a Requerente cobra ao utilizador uma determinada quantia, acrescida de IVA, sendo que este valor inclui:

«1. A utilização do Alojamento e dos serviços, equipamentos e comodidades descritos no ANEXO I e no ANEXO II, desde que respeitadas as regras associadas à sua utilização e ao bom uso desses equipamentos.

2. Despesas com consumos de água, eletricidade, gás, TV por cabo e internet que venham a ser efetuadas pelo Utilizador até ao limite de € 200,00 (duzentos euros), acrescidos de IVA à taxa legal em vigor, por mês, não reembolsáveis no caso de o limite não ser atingido, estando este valor incluído em cada uma das prestações do plano de pagamento previsto na Cláusula Oitava.

3. Taxa de checkout (limpeza de casa e lavagem de roupas) no valor de € 200,00 (duzentos euros), acrescido de IVA à taxa legal em vigor, devida na data de pagamento da última prestação indicada no plano de pagamento previsto na Cláusula Oitava.»

16. O utilizador terá ainda, de acordo com a cláusula sétima, que proceder ao pagamento de uma caução «para garantia da restituição do Alojamento e dos Equipamentos em bom estado de conservação e funcionamento, a qual poderá ser utilizada pela Primeira Contraente para fazer face a situações de perda, deterioração ou mau funcionamento imputável ao Utilizador ou a terceiros a quem este tiver permitido a respetiva utilização, assim como de falta de pagamento das quantias previstas no Contrato, e será reembolsada ao Segundo Contraente no seu termo, depois de verificado o seu cumprimento e o estado de conservação e funcionamento do Alojamento e dos Equipamentos nos termos previstos na Cláusula Décima Segunda.»

Enquadramento da operação em apreço

17. Ora, pretende a Requerente saber se:

a) se a prestação de serviços designados no contrato como serviços integrados base de alojamento e serviços conexos (constantes do Anexo I e II), pela qual cobra uma única quantia global, está sujeita a IVA e de ele não isenta, e se a mesma beneficia da aplicação da taxa reduzida por enquadramento na verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA;

b) se à prestação dos serviços extra opcionais (Anexo III), cobrados autonomamente, a taxa aplicável é a que cabe a cada um dos serviços individualmente considerado;

c) se está obrigado a liquidar IVA sobre a caução aquando do seu recebimento do cliente / utilizador, ou se apenas tal terá lugar no caso de a mesma ser utilizada para compensar a falta de pagamento das prestações relativas aos serviços integrados base de alojamento e serviços acessórios, a que será aplicada a taxa reduzida (verba 2.17), ou para compensar danos no imóvel e/ou respetivo mobiliário por perda, deterioração ou mau funcionamento imputável ao cliente, sendo aplicável a taxa normal.

Serviços integrados base de alojamento e serviços conexos

18. Começa por resultar do Art. 1.º, n.º 1, al. a) 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 (Art. 4.º, n.º 1), sendo que, de acordo com o Art. 2.º, n.º 1, al. 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.

19. Pelo que dúvidas não subsistem que, no caso em análise, estamos perante uma prestação de serviços de alojamento e de serviços acessórios, localizada em território nacional, efetuada a título oneroso, por um sujeito passivo no exercício habitual da sua atividade, pelo que é sujeita a IVA, cumprindo aferir se a mesma beneficia de alguma isenção, mais concretamente da isenção prevista na al. 29) do Art. 9.º do CIVA, ou se se encontra expressamente excluída da mesma.

20. Assim, prescreve esta 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 [subal. a)],

- a locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos [subal. 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 [subal. c)],
- a locação de cofres-fortes [subal. d)],
- a locação de espaços para exposições ou publicidade [subal. e)].

21. Esta norma resulta da transposição do Art. 135.º, n.ºs. 1, al. 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.» (sublinhado nosso)

22. Ora, estando as prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, expressamente excluídas desta isenção, cumpre averiguar se as prestações de serviços de alojamento efetuadas pela Requerente podem ser consideradas como efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas.

23. Assim, o Regime Jurídico da Instalação, Exploração e Funcionamento dos Empreendimentos Turísticos foi aprovado pelo D.L. n.º 39/2008, de 07/03 (alterado e republicado pelo D.L. n.º 80/2017, de 30/06), decorrendo do seu art. 2.º, n.º 1 que são empreendimentos turísticos os estabelecimentos que se destinam a prestar serviços de alojamento, mediante remuneração, dispondo, para o seu funcionamento, de um adequado conjunto de estruturas, equipamentos e serviços complementares, não sendo, contudo, considerados como tal os estabelecimentos que sejam explorados sem intuito lucrativo ou para fins exclusivamente de solidariedade social e cuja frequência seja restrita a grupos limitados [al. a) do n.º 2], e os que, embora tendo intuito lucrativo, não reúnam os requisitos para serem considerados empreendimentos turísticos [al. b) do n.º 2], revestindo estes últimos a natureza de alojamento local.

24. De acordo com o art. 4.º, n.º 1 deste Regime, há vários tipos de empreendimentos turísticos: aldeamentos turísticos, apartamentos turísticos, conjuntos turísticos (resorts), empreendimentos de turismo de habitação, empreendimentos de turismo no espaço rural, parques de campismo e de caravanismo e estabelecimentos hoteleiros (hotéis, hotéis- apartamentos e

pousadas), sendo que, quanto a estes últimos, considera o n.º 1 do Art. 11.º do mesmo diploma que são «os empreendimentos turísticos destinados a proporcionar alojamento temporário e outros serviços acessórios ou de apoio, com ou sem fornecimento de refeições, e vocacionados a uma locação diária.»

25. Por sua vez, o Regime Jurídico da Exploração dos Estabelecimentos de Alojamento Local encontra-se disciplinado pelo D.L. n.º 128/2014, de 29/08 (alterado pelo D.L. 63/2015, de 23/04 e pela Lei n.º 62/2018, de 22/08, que também procedeu à sua republicação), decorrendo do seu art. 2.º, n.º 1 que se consideram *«estabelecimentos de alojamento local»* aqueles que prestam serviços de alojamento temporário, nomeadamente a turistas, mediante remuneração, e que reúnam os requisitos previstos no presente decreto-lei", sendo que *"a exploração de estabelecimento de alojamento local corresponde ao exercício, por pessoa singular ou coletiva, da atividade de prestação de serviços de alojamento"* (art. 4.º, n.º 1).

26. De harmonia com o art. 3.º, n.º 1 deste Regime, os estabelecimentos de alojamento local podem assumir uma das seguintes modalidades: moradia, apartamento, estabelecimentos de hospedagem e quartos, sendo que se considera como apartamento *«o estabelecimento de alojamento local cuja unidade de alojamento é constituída por uma fração autónoma de edifício ou parte de prédio urbano suscetível de utilização independente»* (art. 3.º, n.º 3 do mesmo diploma).

27. De mencionar que este Regime estabelece, no seu art. 4.º, n.º 2, uma presunção de existência de exploração e intermediação de estabelecimento de alojamento local quando um imóvel ou fração deste *«a) Seja publicitado, disponibilizado ou objeto de intermediação, por qualquer forma, entidade ou meio, nomeadamente em agências de viagens e turismo ou sites da Internet, como alojamento para turistas ou como alojamento temporário; ou b) Estando mobilado e equipado, neste sejam oferecidos ao público em geral, além de dormida, serviços complementares ao alojamento, nomeadamente limpeza, por períodos inferiores a 30 dias.»*

28. Ora, pese embora os serviços oferecidos pela Requerente sejam por períodos superiores a 30 dias (3 e os 9 meses) e tenha como destinatários profissionais ou pessoas *"em trânsito"*, à semelhança do que acontece no alojamento local ou temporário, a prestação de serviços em causa, denominada serviços integrados base de alojamento e serviços conexos, não se restringe à locação do alojamento, no caso, de uma fração.

29. Efetivamente, conforme referimos no ponto 15. desta Informação, este alojamento está totalmente equipado com móveis, eletrodomésticos, loiças, roupas de cama, atalhados, tapetes, cortinados e objetos de decoração, descritos no Anexo II, e inclui um conjunto variado de serviços constantes do Anexo I [água, eletricidade, gás, televisão por cabo e internet Wi-Fi até ao limite definido no contrato; ar condicionado; limpeza e manutenção das áreas comuns do edifício; limpeza de checkout (limpeza de casa e lavagem de roupas); apoio/receção; reporte de ocorrências à manutenção; desconto em produtos e serviços da rede de prestadores de serviços (lavandaria, ginásio e restaurantes)].

30. Sendo que estes serviços e comodidades, indissociáveis do alojamento, assumem um considerável valor acrescentado em relação ao alojamento, extravasando-o largamente, razão pela qual estas prestações de serviços de alojamento, tal como as efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou do alojamento local ou temporário, estão expressamente excluídas da isenção de

imposto.

31. De facto, o alojamento (propriamente dito) e os serviços e comodidades prestados pela Requerente, pelos quais é cobrada uma importância global (incluídos no preço acordado), são semelhantes aos prestados no âmbito da atividade hoteleira e do alojamento local ou temporário, apenas assumindo uma duração superior, pelo que não se podem deixar de considerar como análogos aos prestados na atividade hoteleira para efeitos da subal. a) da al. 29) do art. 9.º do CIVA.

32. Estando a prestação de serviços integrados base de alojamento e serviços conexos (constantes do Anexo I e II), pela qual cobra uma única quantia global, sujeita a IVA e de ele não isenta, cumpre averiguar se a mesma beneficia da aplicação da taxa reduzida por enquadramento na verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA.

33. Dita esta verba 2.17 que estão sujeitos a taxa reduzida o «Alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro. A taxa reduzida aplica-se exclusivamente ao preço do alojamento, incluindo o pequeno-almoço, se não for objeto de faturação separada, sendo equivalente a metade do preço da pensão completa e a três quartos do preço da meia pensão.»

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

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

36. Frise-se que esta taxa reduzida é aplicável ao alojamento e serviços e comodidades constantes dos Anexos I e II, descritas no ponto 15. desta Informação, que são fornecidos como um todo e pela qual a Requerente aufere uma quantia global (paga em prestações), estando aqueles os serviços e comodidades intrinsecamente ligados ao alojamento.

37. Sendo que não releva o facto de a alguns serviços serem atribuídos valores fixos e pré-determinados, como é o caso do limite máximo global mensal fixado para os consumos de água, eletricidade, gás, TV por cabo e internet (€ 200,00), que não confere direito ao reembolso no caso de não ser atingido, e da taxa de checkout (limpeza de casa e lavagem de roupas) num valor pré-determinado (€ 200,00), devida na data de pagamento da última prestação do plano de pagamentos.

38. De facto, estes dois tipos de serviços, para além do seu valor fazer parte da quantia global cobrada (paga segundo um plano de pagamentos mensais), integram a prestação de serviços integrados base de alojamento e serviços conexos (constantes do Anexo I e II) como um todo, sendo indissociáveis desta, à semelhança do que acontece nas prestações de serviços de alojamento normalmente prestadas em estabelecimentos de tipo hoteleiro.

39. O mesmo é dizer que estes dois tipos de serviços, para os quais é fixado um valor, são acessórios em relação ao alojamento, estando com estes

estritamente relacionados, tal como os restantes constantes dos Anexos I e II, formando, assim, uma única operação económica formada por várias prestações de serviços indissociáveis e normalmente prestadas em estabelecimentos de tipo hoteleiro (estabelecimentos hoteleiros e noutros estabelecimentos com funções análogas a estes).

40. Tendo mais que não faria sentido dissociar apenas estes dois tipos de serviços dos restantes (e do alojamento), unicamente com fundamento de terem um valor máximo fixo atribuído, já que detém o mesmo carácter de acessoriedade em relação ao alojamento que os restantes serviços, comungando, assim, da mesma asserção aplicável a estes de que a sua separação do alojamento revestiria carácter artificial.

41. Nesta conformidade, tratam-se de prestações acessórias ou conexas, não dissociáveis da prestação de serviços de alojamento, tal como os restantes serviços e comodidades elencadas nos Anexos I e II, e 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 [3].

42. Desta forma, a prestação de serviços integrados base de alojamento e serviços acessórios (constantes do Anexo I e II), pela qual é cobrada uma única quantia global (paga segundo um plano de prestações mensais) está sujeita à taxa reduzida por enquadramento na primeira parte da verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA [Art. 18.º, n.º 1, al. a) do mesmo código], tal como defende a Requerente.

Serviços extra opcionais

43. Se os clientes / utilizadores do alojamento quiserem, a Requerente disponibiliza serviços adicionais: transfers, limpeza semanal do alojamento, lavandaria, cofre, avença de estacionamento (quando disponível) e receção de encomendas postais e posterior entrega ao utilizador (Anexo III), que não fazem parte do preço acordado, antes sendo objeto de pagamento autónomo e individualizável.

44. Ora, ao contrário dos serviços e comodidades constantes dos Anexos I e II, estes serviços extra opcionais, objeto de pagamento adicional, não fazem parte da prestação de serviços integrados base de alojamento e serviços conexos como um todo, e, pese embora se destinem a aumentar o bem-estar do cliente / utilizador, são perfeitamente dissociáveis da prestação de alojamento, não sendo intrínsecos da atividade hoteleira ou atividade com funções semelhantes, pelo que não estão abrangidos pela referida verba 2.17 da Lista I, sendo tributáveis à taxa que individualmente lhes couber, de acordo com o art. 18.º do CIVA.

Caução

45. A Requerente cobra ainda uma caução que poderá ser utilizada no caso de falta de pagamento das prestações relativas aos serviços integrados base de alojamento e serviços conexos (Anexos I e II), ou para fazer face a situações de perda, deterioração ou mau funcionamento imputável ao cliente / utilizador, sendo que se nenhuma destas situações tiver lugar, ser-lhe-á devolvida.

46. Ora, atendendo a que apenas as transmissões de bens e/ou prestações de serviços efetuadas a título oneroso, em território nacional, por um sujeito

passivo estão sujeitas a imposto, o recebimento da caução, sem qualquer contrapartida associada, mas apenas destinada a assegurar o bom cumprimento do contrato por parte do cliente / utilizador, não consubstancia qualquer operação tributável em sede de IVA (art. 16.º, n.º 1 a contrario do CIVA).

47. Contudo, se alguma das situações referidas no ponto 47. tiver lugar, a Requerente terá que liquidar IVA sobre a parte da caução alocada ao pagamento das prestações em falta e/ou ao pagamento de arranjos ou aquisição dos bens ou serviços na sequência de perda, deterioração ou mau funcionamento do alojamento e respetivos bens imputável ao cliente, funcionando qualquer destas duas situações como uma contrapartida onerosa do recebimento da caução ou parte dela,

48. Sendo aplicável a taxa reduzida, por enquadramento na verba 2.17 da Lista I, ao valor da caução utilizado para pagamento da prestação de serviços integrados base de alojamento e serviços acessórios (Anexos I e II), e, nos restantes casos, a taxa que couber ao serviço ou ao bem em causa.

IV - CONCLUSÃO

49. Face ao exposto, concluímos que:

49.1.1. o alojamento está totalmente equipado com móveis, eletrodomésticos, loiças, roupas de cama, atoalhados, tapetes, cortinados e objetos de decoração, descritos no Anexo II, e inclui um conjunto variado de serviços constantes do Anexo I (água, eletricidade, gás, televisão por cabo e internet Wi-Fi até ao limite definido no contrato; ar condicionado; limpeza e manutenção das áreas comuns do edifício; limpeza de checkout; apoio/receção; reporte de ocorrências à manutenção; desconto em produtos e serviços da rede de prestadores de serviços), dele indissociáveis e que assumem um considerável valor acrescentado em relação ao alojamento, extravasando-o largamente, razão pela qual estas prestações de serviços de alojamento, tal como as efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou do alojamento local ou temporário, estão expressamente excluídas da isenção de imposto;

49.1.2. assim, o alojamento (propriamente dito) e os serviços e comodidades (Anexos I e II) prestados pela Requerente, pelos quais é cobrada uma importância global (incluídos no preço acordado), são semelhantes e equiparáveis aos prestados no âmbito da atividade hoteleira e do alojamento local ou temporário, apenas assumindo uma duração superior, pelo que não se podem deixar de considerar como análogos aos prestados na atividade hoteleira para efeitos da subal. a) da al. 29) do Art. 9.º do CIVA;

49.1.3. a verba 2.17 da Lista I (taxa reduzida) anexa ao CIVA aplica-se às prestações de serviços de alojamento efetuadas em estabelecimentos do tipo hoteleiro, ou seja, em estabelecimentos que prestem serviços semelhantes aos prestados nos estabelecimentos hoteleiros e que não se encontrem abrangidos pelo referido D.L. n.º 39/2008, pelo que também é aplicável à prestação de serviços integrados base de alojamento e serviços conexos (constantes do Anexo I e II);

49.2. já os serviços extra opcionais (Anexo III), objeto de pagamento adicional, não fazem parte da prestação de serviços integrados base de alojamento e serviços conexos como um todo, e, pese embora se destinem a

aumentar o bem-estar do cliente / utilizador, são perfeitamente dissociáveis da prestação de alojamento, não sendo intrínsecos da atividade hoteleira ou atividade com funções semelhantes, pelo que não estão abrangidos pela referida verba 2.17 da Lista I, sendo tributáveis à taxa que individualmente lhes couber, de acordo com o art. 18.º do CIVA;

49.3.1. o recebimento da caução, sem qualquer contrapartida associada, mas apenas destinada a assegurar o bom cumprimento do contrato por parte do cliente / utilizador, não consubstancia qualquer operação tributável em sede de IVA (art. 16.º, n.º 1 a contrario do CIVA);

49.3.2. se ocorrer o incumprimento do contrato, a Requerente terá que liquidar IVA sobre a parte da caução alocada ao pagamento das prestações em falta e/ou ao pagamento de arranjos ou aquisição dos bens ou serviços na sequência de perda, deterioração ou mau funcionamento do alojamento e respetivos bens imputável ao cliente, funcionando qualquer destas duas situações como a sua contrapartida (total ou parcial) onerosa, aplicando-se a taxa reduzida, por enquadramento na verba 2.17 da Lista I, ao valor da caução utilizado para pagamento da prestação de serviços integrados base de alojamento e serviços acessórios (Anexos I e II), e, nos restantes casos, a taxa que couber ao serviço ou ao bem em causa.

[1] Cfr. ponto 5.º do "II. DESCRIÇÃO DOS FACTOS CUJA QUALIFICAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA SE PRETENDE"

[2] Cfr. ponto 33.º do "IV. DO PEDIDO"

[3] Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 19/12/2018, proc. C-17/18, ns. 33 e 34