

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Al. a), n.º 1, artigo 1.º; n.º 1, artigo 4.º; Al. a), n.º 1, artigo 18.º; verba 2.17 da Lista I

Assunto: Enquadramento – Rendimentos decorrentes da celebração de um contrato de exploração com a sociedade de exploração turística

Processo: **nº20855**, por despacho de 01-07-2021, do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária - IVA

Conteúdo: **I - DESCRIÇÃO DO PEDIDO**

1. Pretende o Requerente saber o enquadramento em sede de IVA dos rendimentos decorrentes da celebração de um contrato de exploração com a sociedade de exploração turística Emp1 (...), relativamente a um imóvel inserido no empreendimento turístico Herdade do (...), que está permanentemente em regime de exploração turística.

2. Acrescenta que o imóvel é entregue à Entidade Exploradora dotada do equipamento necessário à exploração, sendo que o Requerente é responsável pelo pagamento da energia, água, condomínio e obras de reparação e conservação do imóvel.

3. Menciona ainda o Requerente que o rendimento anual estimado situar-se-á entre os € 15.000,00 e os € 20.000,00, questionando se estes rendimentos estão sujeitos a IVA, ou isentos nos termos do artigo 9.º do Código do IVA ou outro, sendo que não desenvolve nem pretende vir a desenvolver qualquer atividade empresarial.

4. Notificado para o efeito, o Requerente procedeu à junção do "Contrato de Exploração" celebrado com a Emp1, em 16/04/2011, "Regulamento de Administração Aldeamento Turístico (...)" e "Título Constitutivo do Aldeamento Turístico (...)".

### II - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

5. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), o Requerente é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime especial de isenção artigo 53.º do CIVA desde 2018, que se encontra registado pela (única) atividade de «Engenheiros» - CIRS 1003, praticando apenas operações que conferem direito à dedução.

6. É, desde logo, de referir que, não obstante o mencionado contrato de exploração turística ter sido já celebrado em 16/04/2011, o Requerente não se encontra registado por qualquer atividade relacionada com o alojamento turístico, pelo que deverá proceder à entrega de uma declaração de alterações nos termos do artigo 32.º do CIVA, e registar-se pela atividade de alojamento turístico (Divisão 55 da Classificação Portuguesa das Atividades Económicas - Rev. 3), escolhendo o CAE correspondente à atividade que concretamente desenvolve, e cumprir as demais obrigações fiscais, nomeadamente, as elencadas no artigo 29.º deste código.

7. Pese embora o Requerente não identifique o prédio urbano sujeito a exploração turística, identificando apenas o empreendimento turístico - Herdade de (...), decorre da consulta do Sistema do Imposto Municipal sobre

Imóveis que o Requerente é proprietário da fração autónoma designada pelas letras "DH" do prédio inscrito sob o artigo (...), da União das freguesias de (...), concelho de (...), sito na Herdade de (...), Estrada Nacional, (...), cuja afetação é "serviços", constando do "Título Constitutivo do Aldeamento Turístico (...)", que o prédio em questão está inscrito na matriz sob o artigo (...) (ponto II.3.) e a descrição das várias Unidades de Alojamento, nomeadamente a moradia T2 correspondente à fração autónoma "DH" (ponto V.1.3.2.).

8. Da consulta do site do Registo Nacional de Empreendimentos Turísticos (RNET)[1] decorre que o empreendimento turístico denominado "ALDEAMENTO TURÍSTICO HERDADE DE (...)", de tipologia "Aldeamento Turístico", com a categoria de 4 estrelas e (...) Unidades de Alojamento, sito em (...) e correspondente ao registo n.º (...), é explorado pela Emp1.

### **II.1. - Documentos apresentados**

9. Conforme já mencionámos, após solicitação, o Requerente juntou o "Contrato de Exploração" celebrado com a Emp1, em 2011, o "Regulamento de Administração Aldeamento Turístico Herdade de (...)" e o "Título Constitutivo do Aldeamento Turístico Herdade de (...)".

10. Ora, o "Contrato de Exploração" (doravante Contrato) foi celebrado entre Requerente, na qualidade de Proprietário da Unidade de Alojamento (...) (Cláusula 1ª), e a Emp1, na qualidade de Entidade Exploradora, decorrendo da Cláusula 2ª que o Requerente «autoriza a ENTIDADE EXPLORADORA a fazer a exploração turística, da unidade de alojamento (...)».

11. De acordo com a Cláusula 3ª, a Unidade de Alojamento está permanentemente em regime de exploração turística, sem prejuízo de o Proprietário poder utilizar a mesma nos períodos que indicar até 31/12 à Entidade Exploradora, ou fora desses períodos desde que não haja qualquer aluguer contratado ou reservado.

12. A Unidade de Alojamento é entregue pelo Proprietário à Entidade Exploradora dotada do equipamento necessário, em conformidade com os parâmetros exigidos para a exploração turística e a categoria do empreendimento (Cláusula 5ª, n.º 1), devendo o Requerente manter a casa, o jardim e a piscina em boas condições de utilização, tendo em conta as necessidades da exploração turística e a classificação do empreendimento (Cláusula 7ª, n.º 1), podendo solicitar estes serviços de manutenção à Entidade Exploradora, mediante retribuição (Cláusula 8ª).

13. De harmonia com a Cláusula 4ª, n.º 1 a «*ENTIDADE EXPLORADORA* pagará ao *PROPRIETÁRIO* uma contraprestação referente aos alugueres efetivamente realizados que terá como referência a tabela de balcão, aprovada pela Direcção da *ENTIDADE EXPLORADORA*, a vigorar no respectivo ano civil, deduzida dos encargos fiscais, descontos, taxas operadores turísticos e serviços prestados da responsabilidade da *ENTIDADE EXPLORADORA*.»

14. O Requerente será responsável por todas as despesas e encargos não incluídos na Cláusula 4ª, antes transcrita, pelas obras de reparação e conservação do imóvel e respetivo equipamento (Cláusula 6ª), sendo ainda obrigado a contratar e manter uma apólice de seguro multiriscos da Unidade de Alojamento.

15. Por sua vez, o "Regulamento de Administração Aldeamento Turístico Herdade de (...)" (doravante Regulamento), que visa estabelecer um conjunto de regras respeitantes à Administração do empreendimento, nomeadamente

quanto à conservação, fruição e funcionamento do mesmo, incluindo das Unidades de Alojamento, das instalações e equipamentos comuns, e no que tange às relações entre os órgãos que administram o empreendimento e os proprietários (Artigo 2º, n.º 1).

16. De harmonia com o Artigo 1º:

*«1. Aldeamento Turístico é a designação dada ao empreendimento turístico tendo em conta a aprovação do Projecto pela Direcção Geral do Turismo, por despacho de 13 de Março de 1997.*

*2. A entidade promotora é aquela em nome de quem tiver sido aprovado o projecto do empreendimento turístico.*

*3. A entidade exploradora é aquela a quem compete realizar a exploração turística do empreendimento em resultado de ser a entidade promotora ou a cessionária da exploração.*

*4. A Administração ou Entidade Administradora é aquela que tem competência para praticar actos de gestão ordinária, dirigida a manter o património e a aproveitar as suas virtualidades normais de desenvolvimento, função que, por incumbência legal, cabe à entidade exploradora.*

*5. As fracções imobiliárias são as partes componentes do empreendimento turístico susceptíveis de constituírem unidades distintas e independentes, devidamente delimitadas e que constituam unidades de alojamento, do tipo moradia, ou instalações e equipamentos de exploração turística.*

*6. A unidade de alojamento consiste na instalação do tipo moradia isolada ou em banda destinada a alojamento de férias ou turístico, que além de constituir unidade independente, seja distinta e isolada das demais, com saída própria para o exterior ou para uma parte comum do empreendimento.*

*7. Considera-se instalações e equipamentos de uso comum os que são postos à disposição dos utentes do empreendimento, sem que possa ser exigida uma retribuição específica pela sua utilização, designadamente: Recepção; Portaria; Jardins e parques de utilização comuns; Parques de estacionamento não privativos; Redes internas de fornecimento de água, gás, electricidade, t.v. e telecomunicações e respectiva ligação às redes gerais; Rede de rega e de incêndios e respectivo sistema de bombagem; Depósito de água; Depósito de gás; Postos de transformação exclusivos do Aldeamento Turístico; Arruamentos, passagens, acessos e logradouros para uso dos utentes do Aldeamento Turístico de acordo com o título constitutivo.*

*8. Considera-se instalações, equipamentos e serviços de exploração turística todos aqueles que são postos à disposição dos clientes e dos proprietários do empreendimento pela entidade exploradora, designadamente: Restaurante; Bar; Estabelecimentos comerciais; Health & sports Club; Centro hípico; Parque de merendas; Circuito de manutenção.*

*9. Considera-se prestação periódica o contributo devido por cada proprietário, em montante anualmente estipulado pela assembleia de proprietários, correspondente às despesas de conservação, fruição e funcionamento das unidades de alojamento, das instalações e equipamentos de utilização comum do Aldeamento turístico, da remuneração do revisor oficial de contas e da entidade administradora do empreendimento.»*

17. Decorre do Artigo 3º deste Regulamento que as Unidades de Alojamento e as instalações e equipamentos de exploração turística constituem propriedade exclusiva, ao passo que as instalações e equipamentos comuns e os serviços de utilização de uso comum são de propriedade comum; cada proprietário detém a propriedade exclusiva da fracção que lhe pertence e é comproprietário das partes comuns do empreendimento, tendo direito, entre outros, a usar

todas as instalações e equipamentos comuns, bem como os serviços de utilização comum do empreendimento e, mediante pagamento a preço tabelado, a utilizar as instalações, equipamentos e serviços de exploração turística [Artigo 16.º, ns. 1, 2, alíneas a) e b)].

18. A administração do empreendimento turístico é exercida pela respetiva Entidade Exploradora, sendo que a sua remuneração não deverá exceder 20% do valor total das Prestações Periódicas (Artigo 10º), competindo-lhe exercer as funções elencadas no Artigo 11º, nomeadamente:

«1. *Praticar todos os actos relacionados com o regular funcionamento do Aldeamento Turístico Herdade de (...), em especial no que se refere à manutenção, conservação e fruição das unidades de alojamento, das instalações e equipamentos comuns e dos serviços de utilização comum;*

2. *Zelar pelo cumprimento das normas previstas no presente regulamento e demais legislação aplicável em ordem a assegurar o regular funcionamento e qualidade do Aldeamento Turístico; (...)*

6. *Elaborar o orçamento anual das despesas de conservação, fruição e funcionamento das unidades de alojamento, das instalações e equipamentos de utilização comum, dos serviços de utilização comum do Aldeamento turístico, da remuneração do revisor oficial de contas e da entidade administradora do empreendimento;*

7. *Elaborar o Programa de Administração e Conservação anual e submetê-lo à aprovação da Assembleia geral de Proprietários; (...)*

11. *Representar o conjunto de proprietários na contratação de pessoal ou empresas de serviços necessários ao bom funcionamento do empreendimento (...)*

13. *Cobrar as receitas e efectuar as despesas comuns aprovadas pela Assembleia;*

14. *Exigir dos proprietários a sua quota-parte nas despesas aprovadas;*

15. *Proceder à conservação dos bens comuns; (...)*»

19. *Nos termos do Artigo 15º, o condomínio deverá dispor de um Fundo de Reserva para custear as despesas de reparação e conservação das instalações e equipamentos comuns e serviços de utilização comum, não podendo ser inferior a 4% do total das Prestações Periódicas.*

20. *Os deveres dos proprietários encontram-se elencados no Artigo 17º, sendo de destacar o pagamento pontual da Prestação Periódica e não fazer qualquer exploração turística da sua Unidade de Alojamento (ns. 1 e 9), não podendo realizar obras nas suas frações imobiliárias, mesmo que no seu interior, sem autorização prévia da Administração do empreendimento (Artigo 18º).*

21. *Constituem encargos dos proprietários o pagamento das despesas de conservação, fruição e funcionamento das unidades de alojamento, das instalações e equipamentos de utilização comum do empreendimento, da remuneração do Revisor Oficial de Contas, e da Entidade Administradora do empreendimento refletidas na Prestação Periódica e constantes do orçamento anual, bem como o pagamento do Fundo de Reserva e dos impostos e taxas administrativas que incidam sobre a sua Unidade de Alojamento (Artigo 20º, ns. 1 a 3).*

22. *No que concerne aos seguros, deverá ser constituído um seguro contra risco de incêndio relativamente às frações, cujo pagamento caberá ao respetivo proprietário, e relativamente às instalações e equipamentos comuns e serviços de utilização comum, a pagar pelo conjunto dos proprietários após*

*deliberação da administração para o efeito (Artigo 25º).*

*23. Por último, temos o "Título Constitutivo do Aldeamento Turístico Herdade de (...)" (doravante Título Constitutivo), no qual se encontram descritas todas as componentes deste Aldeamento Turístico, «designadamente a identificação e descrição física e registral das fracções autónomas que o integram, a respectiva finalidade e o valor relativo, as instalações e equipamentos do empreendimento, serviços de utilização comum, e infra-estruturas urbanísticas; define também o critério de fixação e actualização da prestação devida pelos proprietários, a percentagem desta que se destina a remunerar a Administração do empreendimento e quais os encargos cobertos pela prestação periódica; no âmbito das relações estabelece os deveres dos proprietários e os deveres da Administração, nomeadamente em matéria de conservação do empreendimento e pagamento de encargos e os meios de resolução de conflitos de interesses».*

24. Neste Título Constitutivo constam muitos elementos também constantes do Regulamento, alguns descritos com maior pormenor, sendo de destacar a classificação do empreendimento como Aldeamento Turístico de 4 estrelas, aprovado pela Direção-Geral do Turismo, propriedade da Emp1, com 109 fracções autónomas, das quais 102 são Unidades de Alojamento (moradias) e as restantes são instalações e equipamentos de utilização coletiva (pontos II.4, II.6., II.7., IV.2. e V.), em consonância com o ponto 8. desta Informação.

25. Sendo ainda de destacar o ponto X., no qual se encontram identificadas todas as despesas incluídas na Prestação Periódica: eletricidade, combustíveis, água, ferramentas de desgaste rápido, livros e documentação técnica, material de escritório, rendas e alugueres, despesas de representação, comunicações, seguros, deslocações e estadias, condomínio da Cooperativa, custos da atividade turística, contencioso e notariado, serviços jurídicos, comissões de agência, conservação e reparação, publicidade e propaganda, limpeza higiene e conforto, vigilância e segurança, trabalhos especializados, impostos e taxas, custos com pessoal, remuneração da Administração (até 20% da Prestação Periódica), Revisor Oficial de Contas e Fundo de Reserva (até 4% da Prestação Periódica).

## **II.2. - Enquadramento da operação**

### **II.2. i. Delimitação da operação em apreço**

26. Ora, pretende o Requerente saber se os rendimentos decorrentes do contrato de exploração turística celebrado com a Emp1, cujos montantes situar-se-ão entre os € 15.000,00 e os € 20.000,00 por ano, relativos à sua Unidade de Alojamento, inserida num Aldeamento Turístico, estão sujeitos a IVA ou isentos nos termos do artigo 9.º do CIVA.

27. Desde logo, importa precisar e clarificar que a operação de exploração turística se divide em:

- (i) serviços de alojamento turístico prestados aos turistas, e
- (ii) serviços de exploração turística prestados aos proprietários das Unidades de Alojamento ao abrigo do "Contrato de Exploração", bem como os serviços de administração e exploração do Aldeamento Turístico Herdade de (...), constantes do Regulamento e do Título Constitutivo deste Aldeamento Turístico, prestados pela Entidade Exploradora e

Administradora - Emp1.

28. Efetivamente, os rendimentos auferidos pelo Requerente advêm dos serviços de alojamento turístico prestados aos turistas, sendo que, por estar legalmente vedada a sua exploração direta pelos proprietários das frações, esta é feita por uma Entidade Exploradora, que apenas promove a locação e administra o empreendimento turístico em contrapartida de uma remuneração, sendo os Proprietários que suportam todos os riscos e custos relativos à utilização das Unidades de Alojamento pelos turistas, bem como os atinentes à manutenção, conservação e funcionamento do empreendimento turístico.

29. Mas, vejamos melhor, começando por analisar o Regime Jurídico da Instalação, Exploração e Funcionamento dos Empreendimentos Turísticos, aprovado pelo D.L. n.º 39/2008, de 07/03 (alterado e republicado pelo D.L. n.º 80/2017, de 30/06), para depois enquadrar os rendimentos auferidos pelo Requerente.

30. Ora, decorre do artigo 2.º, n.º 1 deste Regime Jurídico 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 [alínea a) do n.º 2], e os que, embora tendo intuito lucrativo, não reúnam os requisitos para serem considerados empreendimentos turísticos [alínea b) do n.º 2], revestindo estes últimos a natureza de alojamento local.

31. De acordo com o artigo 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 aos aldeamentos turísticos, considera o n.º 1 do artigo 13.º do mesmo diploma que são «os empreendimentos turísticos constituídos por um conjunto de instalações funcionalmente interdependentes com expressão arquitetónica coerente, com unidades de alojamento, situadas em espaços com continuidade territorial, com vias de circulação interna que permitam o trânsito de veículos de emergência, ainda que atravessadas por estradas municipais e caminhos municipais já existentes, linhas de água e faixas de terreno afetadas a funções de proteção e conservação de recursos naturais, destinados a proporcionar alojamento e serviços complementares de apoio a turistas.», precisando o n.º 3 que «devem dispor, no mínimo, de 10 unidades de alojamento.» .

32. Prescreve ainda o artigo 43.º, n.º 2 deste diploma que «[p]resume-se existir prestação de serviços de alojamento turístico quando um imóvel ou fração deste esteja mobilado e equipado e sejam oferecidos ao público em geral, além de dormida, serviços de limpeza e receção, por períodos inferiores a 30 dias.»

33. De harmonia com o artigo 44.º, n.º 1 deste Regime Jurídico «Cada empreendimento turístico deve ser explorado por uma única entidade, responsável pelo seu integral funcionamento e nível de serviço e pelo cumprimento das disposições legais e regulamentares aplicáveis»,

34. Determinando o artigo 45.º do mesmo D.L. que:

«1 — Sem prejuízo do disposto no artigo 49.º, as unidades de alojamento estão

*permanentemente em regime de exploração turística, devendo a entidade exploradora assumir a exploração continuada da totalidade das mesmas, ainda que ocupadas pelos respetivos proprietários. (...)*

*3 — Quando a propriedade e a exploração turística não pertencam à mesma entidade ou quando o empreendimento se encontre em regime de propriedade plural, a entidade exploradora deve obter de todos os proprietários um título jurídico que a habilite à exploração da totalidade das unidades de alojamento.*

*4 — O título referido no número anterior deve prever os termos da exploração turística das unidades de alojamento, a participação dos proprietários nos resultados da exploração da unidade de alojamento, bem como as condições da utilização desta pelo respetivo proprietário. (...)*

*6 — As unidades de alojamento previstas no n.º 3 não podem ser exploradas diretamente pelos seus proprietários, nem podem ser objeto de contratos que comprometam o uso turístico das mesmas, designadamente, contratos de arrendamento ou constituição de direitos de uso e habitação.»*

35. Aqui chegados, e como vimos nos pontos 10. a 14. desta Informação, temos que o Requerente é o proprietário da Unidade de Alojamento 100 sita no Aldeamento Turístico da Herdade de Emp1, e, através do Contrato, autoriza a Emp1, Entidade Exploradora deste empreendimento, a fazer a exploração turística da Unidade de Alojamento, entregando-a devidamente equipada à Entidade Exploradora, sendo responsável por todas as despesas e encargos, obras de reparação e conservação do imóvel e equipamento e seguro multirriscos atinentes à sua Unidade de Alojamento.

36. Por sua vez, de acordo com a Cláusula 4ª, n.º 1 do Contrato, a Entidade Exploradora pagará ao Requerente uma «*contraprestação referente aos alugueres efectivamente realizados que terá como referência a tabela de balcão, aprovada pela Direcção da ENTIDADE EXPLORADORA, a vigorar no respectivo ano civil, deduzida dos encargos fiscais, descontos, taxas operadores turísticos e serviços prestados da responsabilidade da ENTIDADE EXPLORADORA.*», o que significa que é a Entidade Exploradora que recebe os alugueres da Unidade de Alojamento do Requerente, descontando ao seu valor os encargos fiscais, os descontos, as taxas dos operadores turísticos e os serviços da sua responsabilidade, entregando o remanescente ao Requerente.

37. Daqui resulta que a Entidade Exploradora explora turisticamente a fração em nome e por conta do seu Proprietário, no caso, do Requerente, sendo remunerada pelos serviços que presta - serviços da sua responsabilidade,

38. Ao passo que o Proprietário suporta todos os custos e encargos, não só relativos à Unidade de Alojamento, como à exploração turística da mesma, como sejam os encargos fiscais, os descontos e as taxas dos operadores turísticos, bem como os serviços da responsabilidade da Entidade Exploradora.

39. E tal sai reforçado, quer no Regulamento, quer no Título Constitutivo, conforme se encontra descrito nos pontos 15. a 25. desta Informação.

40. De facto, à Entidade Exploradora compete administrar e gerir o empreendimento turístico, nomeadamente, praticando todos os atos relacionados com o regular funcionamento do empreendimento, designadamente no que se refere à manutenção, conservação e fruição das unidades de alojamento, das instalações e equipamentos comuns e dos serviços de utilização comum, assegurando o regular o funcionamento e qualidade do Aldeamento Turístico, cobrando receitas, elaborando o orçamento anual das despesas de conservação, fruição e funcionamento das

unidades de alojamento, das instalações e equipamentos de utilização comum, dos serviços de utilização comum do Aldeamento turístico, da remuneração do Revisor Oficial de Contas e da Entidade Administradora do empreendimento, e o Programa de Administração e Conservação (artigo 11º do Regulamento e ponto XII do Título Constitutivo).

41. Em contrapartida destes serviços prestados, a Entidade Exploradora (Emp1) irá auferir uma remuneração não deverá exceder 20% do valor total das Prestações Periódicas (Artigo 10º do Regulamento e ponto X do Título Constitutivo).

42. Por sua vez, o Requerente (tal como os restantes proprietários) irá proceder ao pagamento de uma Prestação Periódica anual, que consiste numa prestação pecuniária que se destina ao pagamento das despesas de conservação, fruição e funcionamento das Unidades de Alojamento, das instalações e equipamentos de utilização comum do Aldeamento turístico, da remuneração do Revisor Oficial de Contas e da Entidade Exploradora/Administradora do empreendimento, bem como à constituição do Fundo de Reserva, suportando ainda uma quota parte no seguro contra risco de incêndio relativamente às instalações e equipamentos comuns e serviços de utilização comum (para além do seguro referente à sua fração - Artigo 25º do Regulamento).

43. Aliás, as despesas incluídas na Prestação Periódica constam do ponto X do Título Constitutivo, e estão identificadas no ponto 25. desta Informação.

44. Deste modo, a Entidade Exploradora promove a locação das Unidades de Alojamento aos Turistas, recebendo os alugueres por conta do Requerente/Proprietário, zelando pela manutenção e conservação da Unidade de Alojamento, bem como das instalações e equipamentos de utilização comum do Empreendimento Turístico, cujos custos serão suportados pelos Proprietários, aqui incluindo o Requerente,

45. Como contrapartida destes serviços prestados ao Requerente, para além do valor relativo a serviços da sua responsabilidade, que deduz ao montante dos alugueres nos termos da Cláusula 4ª, n.º 1 do Contrato, a Entidade Exploradora e Administradora irá auferir ainda uma remuneração até 20% da Prestação periódica pela administração do empreendimento turístico.

46. O que significa que a Entidade Exploradora/Administradora presta serviços de exploração turística ao Requerente, sendo esta uma operação sujeita a IVA e dele não isenta à taxa normal [artigos 1.º, n.º 1, alínea a), 4.º, n.º 1 e 18.º, n.º 1, alínea c) do CIVA].

47. Já os serviços de alojamento turístico aos turistas são efetivamente prestados pelos Proprietários das Unidades de Alojamento, no caso, pelo Requerente, por intermédio da Entidade Exploradora/Administradora, por legalmente não o poderem fazer diretamente, já que são os Proprietários que suportam todos os custos, despesas e riscos da exploração, cabendo à Entidade Exploradora/Administradora promover a locação e administrar o empreendimento turístico, sendo remunerada por estes serviços prestados, como vimos.

48. Deste modo, os rendimentos auferidos pelo Requerente nesta operação são os rendimentos que advém do alojamento turístico prestados aos turistas, pelo que cabe agora fazer o seu enquadramento em sede de IVA.



## **II.2. ii. Alojamento turístico**

49. 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), sendo que, de acordo com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do mesmo código, são sujeitos passivos de imposto, entre outros, as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de prestação de serviços.

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

51. Cumprindo aqui lembrar que o Requerente não se encontra registado por qualquer atividade relacionada com o alojamento turístico, pelo que deverá proceder à entrega de uma declaração de alterações, registando-se por esta atividade e cumprir as demais obrigações fiscais, conforme o referido no ponto 6. desta Informação.

52. Assim, prescreve a alínea 29) do artigo 9.º do CIVA que a locação de bens imóveis se encontra isenta de imposto, excecionando desta isenção:

- as prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo [subalínea a)],
- a locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos [subalínea b)],
- a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial [subalínea c)],
- a locação de cofres-fortes [subalínea d)],
- a locação de espaços para exposições ou publicidade [subalínea e)].

53. 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.»*

54. 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 pelo Requerente / Proprietário da Unidades de Alojamento podem ser considerar como efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas.

55. Cabendo aqui fazer um breve parêntesis para referir que o já mencionado Regime Jurídico da Instalação, Exploração e Funcionamento dos Empreendimentos Turísticos prevê outros tipos de empreendimentos turísticos, como é o caso dos estabelecimentos hoteleiros [alínea a) do n.º 1 do mencionado artigo 4.º], constituindo os hotéis um tipo de estabelecimento hoteleiro [artigo 11.º, n.º 2, alínea a)], e, como tal, aldeamentos turísticos, estabelecimentos hoteleiros e hotéis encontram-se sujeitos ao mesmo Regime Jurídico, desenvolvendo atividades e funções análogas, com algumas especificidades que os distinguem uns dos outros, mas que não relevam para a questão em análise.

56. Sendo que, à semelhança do que acontece na atividade hoteleira, a prestação de serviços de alojamento para turistas em causa não se restringe à locação das Unidades de Alojamento (no caso, moradias), mas inclui a prestação de outros serviços, como seja a limpeza do espaço, o fornecimento de água, luz, internet, televisão, apoio/receção, estacionamento, serviços de utilização de espaços verdes exteriores em zonas comuns, serviços de utilização de zonas comuns, assumindo estas prestações de serviços um considerável valor acrescentado em relação à locação, extravasando-a largamente, razão pela qual estas prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de aldeamentos turísticos, estão expressamente excluídas da isenção de imposto.

57. Deste modo, estando a prestação de serviços de alojamento turístico, consubstanciada na disponibilização das moradias aos clientes finais (turistas), expressamente abrangida pela exclusão da isenção de imposto prevista no artigo 9.º, alínea 29), subalínea a) do CIVA, a mesma encontra-se sujeita a imposto e dele não isenta, nos termos conjugados dos artigos 1.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1 do CIVA.

58. O que significa que os rendimentos auferidos pelo Requerente (em contrapartida dos serviços de alojamento prestados a turistas) se encontram sujeitos a IVA, não beneficiando de nenhuma isenção; porém, podem beneficiar da aplicação da taxa reduzida por enquadramento na verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA.

59. Efetivamente, determina esta verba 2.17 que beneficia da aplicação da 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.*»

60. Importa frisar que esta verba faz menção a "*estabelecimentos do tipo hoteleiro*", e não a "*estabelecimentos hoteleiros*", sendo que estes, como já vimos, consubstanciam um tipo de empreendimento turístico, tal como os aldeamentos turísticos [artigo 4.º, n.º 1, alíneas a) e c) do D.L. n.º 39/2008], o que significa que a taxa reduzida é aplicável ao alojamento e prestações de

serviços acessórias normalmente associadas e incluídas no preço (limpeza do espaço, luz, água, internet, televisão, apoio/receção) efetuados em estabelecimentos hoteleiros e noutros estabelecimentos com funções análogas a estes, nos quais são prestados serviços semelhantes, como é o caso dos aldeamentos turísticos aqui em questão.

61. Importa salientar que, se para além do alojamento (e prestações de serviços acessórias normalmente associadas e incluídas no preço), forem fornecidas refeições, no âmbito desta verba 2.17 apenas está abrangido o pequeno almoço, se este não for objeto de faturação separada, sendo equivalente a metade do preço da pensão completa e a três quartos do preço da meia pensão.

62. O que significa que, no caso de a diária incluir pensão completa, ou meia pensão, a taxa reduzida aplica-se respetivamente, a metade ou a três quartos do preço, sendo o restante sujeito à taxa normal [alínea c) do n.º 1 do mesmo artigo 18.º].

63. Se forem prestados serviços adicionais não incluídos no preço do alojamento, como é o caso da utilização das instalações, equipamentos e serviços de exploração turística mediante o pagamento de retribuição específica (não incluídos na "diária"), os mesmos não serão abrangidos pela referida verba 2.17 da Lista I, sendo tributáveis à taxa que lhes couber.

64. Por último, estimando o Requerente que os rendimentos decorrentes da prestação de serviços de alojamento turístico se situem entre € 15.000,00 e € 20.000,00, também não poderá beneficiar do Regime Especial de Isenção previsto no artigo 53.º do CIVA, visto que excede o limite anual de € 12.500,00.

65. Estando, assim, as operações efetuadas pelo Requerente sujeitas a imposto e dele não isentas, ou seja, pratica operações que conferem direito à dedução, poderá deduzir o imposto suportado a montante para a realização da prestação de serviços, desde que cumpridos os requisitos previstos nos artigos 19.º a 25.º do CIVA.

### **III - CONCLUSÃO**

66. Face ao exposto, concluímos que:

66.1. o Requerente não se encontra registado por qualquer atividade relacionada com o alojamento turístico, pelo que deverá proceder à entrega de uma declaração de alterações nos termos do artigo 32.º do CIVA, registar-se por esta atividade e cumprir as demais obrigações fiscais;

66.2.1. a operação de exploração turística divide-se em: (i) serviços de alojamento turístico prestados aos turistas, e (ii) serviços de exploração turística prestados aos proprietários das Unidades de Alojamento ao abrigo do "Contrato de Exploração", bem como os serviços de administradora e exploração do Aldeamento Turístico Herdade de (...), constantes do Regulamento e do Título Constitutivo deste Aldeamento Turístico, prestados pela Entidade Exploradora e Administradora - Emp1;

66.2.2. os rendimentos auferidos pelo Requerente advêm dos serviços de alojamento turístico prestados aos turistas, sendo que, por estar legalmente vedada a sua exploração direta pelos proprietários das frações, esta é feita por uma Entidade Exploradora, que apenas promove a locação e administra o empreendimento turístico em contrapartida de uma

remuneração, sendo os Proprietários que suportam todos os riscos e custos relativos à utilização das Unidades de Alojamento pelos turistas, bem como os atinentes à manutenção, conservação e funcionamento do empreendimento turístico;

66.2.3. a prestação de serviços de alojamento turístico, consubstanciada na disponibilização das moradias aos clientes finais (turistas), expressamente abrangida pela exclusão da isenção de imposto prevista no artigo 9.º, alínea 29), subalínea a) do CIVA, encontra-se sujeita a imposto e dele não isenta, nos termos conjugados dos artigos 1.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1 do CIVA, pelo que os rendimentos auferidos pelo Requerente se encontram sujeitos a IVA, não beneficiando de nenhuma isenção, mas podendo beneficiar da aplicação da taxa reduzida por enquadramento na verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA, conforme supra explanado.

---

**[1]** [https://registos.turismodeportugal.pt/RNET.aspx?nr=\(...\)](https://registos.turismodeportugal.pt/RNET.aspx?nr=(...))