

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 2.ª parte da subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA

Assunto: Isenções – Locação de bens imóveis / transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial

Processo: **nº21163**, por despacho de 01-07-2021, do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária - IVA

Conteúdo: **I - DESCRIÇÃO DO PEDIDO:**

1. Começa por referir a Requerente que tem por «objeto social a "Exploração e gestão de empreendimentos turísticos e similares, próprios ou alheios, incluindo alojamento e atividades conexas. Prestação de serviços inerentes às atividades desenvolvidas. Compra, venda, exploração, gestão e arrendamento de imóveis próprios e alheios."»[1], sendo que, no âmbito da sua atividade, tomou de arrendamento o imóvel composto por rés-do-chão, 3 andares, águas furtadas e saguão, sito no Largo (...) 1 a 5, Rua (...) 85 a 97 e Rua (...) 76 a 88, inscrito sob o artigo (...) na matriz predial urbana da freguesia da (...), concelho de (...), propriedade da sociedade (EPX), S.A.

2. Acrescenta a Requerente que este Contrato de Arrendamento foi celebrado em xx/07/2020, pelo prazo de 20 anos, sendo que pretende realizar no imóvel arrendado obras de reabilitação e transformação de modo a nele instalar uma unidade hoteleira de requinte e qualidade superior, com a classificação 5 estrelas e capacidade máxima de 95 camas fixas / utentes distribuídas por 49 unidades de alojamento.

3. Mais refere a Requerente que irá adquirir trabalhos de construção civil para a reabilitação e adaptação do imóvel, bem como um conjunto de equipamentos básicos e de mobiliário essencial e necessário ao funcionamento do hotel, sendo que também será da sua responsabilidade a aprovação dos correspondentes projetos perante as entidades competentes e a obtenção de todas as autorizações administrativas necessárias.

4. Conforme decorre da Cláusula Primeira, n.º 2 deste Contrato de Arrendamento, a responsabilidade pela gestão e subsequente exploração do hotel será diretamente assumida pela Requerente ou por uma entidade de elevado renome e experiência no setor, sendo que todos os custos e despesas relativas ao uso e fruição do imóvel, designadamente inerentes ao funcionamento, exploração e comercialização do hotel a instalar no imóvel arrendado serão da responsabilidade da Requerente ou da entidade por si indicada para assumir a gestão do hotel.

5. A Requerente optou por ceder a exploração do hotel a uma entidade com muita experiência e know-how no setor turístico, a (...) entidade designada por (Ep1), por meio de Contrato de Gestão e Exploração Turística, através do qual confere a esta entidade, com carácter de exclusividade, o direito de explorar as unidades de alojamento do hotel e a manter atualizados e pelo correspondente valor real os seguros relativos a todos os equipamentos e pertences que instalou no hotel.

6. Este Contrato tem a duração de 20 anos, e a Requerente irá auferir uma renda anual fixa, paga em duodécimos, sujeita a atualização de acordo com o

coeficiente oficial de atualização das rendas dos arrendamentos não habitacionais, com o mínimo de 2%, ficando a EP1 responsável pelas obras de conservação ordinária das instalações do hotel e respetivos equipamentos, pelos custos e despesas relativas ao funcionamento, exploração e comercialização das unidades de alojamento, e ainda por um seguro de responsabilidade civil decorrente de factos ou riscos emergentes da atividade exercida.

7. A Requerente considera que o Contrato de Arrendamento que celebrou com a EPX consubstancia uma prestação de serviços isenta nos termos da alínea 29) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA); já o Contrato de Gestão e Exploração Turística configura uma prestação de serviços sujeita a IVA e dele não isenta, nos termos da subalínea c) da alínea 29 do mesmo artigo 9.º, sendo que é este último entendimento que pretende que seja sancionado pela AT.

8. Chamando à colação o entendimento vertido nas Informações Vinculativas 201 2006049, 2570, 19426, A100 2007880 e 11829 da AT, e a jurisprudência nacional e do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), defende a Requerente que:

- a AT tem preconizado que a isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA se aplica à locação de bens imóveis "paredes nuas", não se limitando este conceito ao facto de *«a locação ser acompanhada ou não de determinados bens ou equipamentos, mobiliário ou utensílios, estando antes intrinsecamente relacionado com a aptidão produtiva do imóvel e a sua preparação para o exercício da atividade empresarial, pelo que as operações que impliquem uma exploração ativa dos bens imóveis, para além do simples gozo temporário do bem (imóvel), estão excluídas do âmbito»*[2] desta isenção;

- *«no caso concreto em análise, haverá que concluir que o contrato de gestão e exploração turística que tem subjacente a colocação à disposição da EMTB do imóvel preparado para o exercício da atividade hoteleira, acompanhado do equipamento e mobiliário necessário ao exercício dessa atividade constitui uma prestação de serviços sujeita a IVA e dele não isenta, por aplicação parte final da alínea c) do n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA, porquanto o imóvel encontra-se estruturalmente conformado e apto ao exercício da referida atividade de hotelaria, incluindo todo o equipamento e mobiliário necessários a essa atividade»*[3].

9. Com o pedido, a Requerente juntou dois documentos: Contrato de Gestão e Exploração Turística celebrado a xx/07/2020, de acordo com retificação da Requerente de xx/11/2020 e correspondente consentimento da EP1 em xx/11/2020 (também junta), e Contrato de Arrendamento também daquela data

## II - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

10. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), a Requerente assume a natureza jurídica de sociedade anónima, é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, periodicidade trimestral[4] desde 19/12/2019, que se encontra registado pela atividade principal de *«Hotéis com restaurante»* - CAE 55111, e pelas atividades secundárias de *«Arrendamento de bens imobiliários»* - CAE 68200, e de *«Administração de imóveis por conta de outrem»* - CAE 68321.

11. De acordo com o Sistema do Imposto Municipal sobre Imóveis, o referido imóvel, inscrito na matriz urbana da freguesia da (...) sob o artigo (...), é um prédio em propriedade total com 13 andares ou divisões suscetíveis de

utilização independente, e é propriedade da sociedade EPX, Nif. (...).

### **II.i - Análise dos documentos juntos**

12. Conforme já referimos, com o pedido, a Requerente juntou dois documentos: Contrato de Gestão e Exploração Turística e Contrato de Arrendamento, sendo que começaremos por este, dado que primeiro terá lugar a construção do hotel no imóvel arrendado e, posteriormente, a cedência da sua gestão e exploração.

13. Assim, através do Contrato de Arrendamento, a EPX, na qualidade de Senhoria, deu de arrendamento à Requerente, na qualidade de Arrendatária, o imóvel identificado nos pontos 1. e 11. desta Informação, «com vista a assegurar o processo de reabilitação e transformação do respetivo edificado, bem como a aquisição do equipamento e demais mobiliário necessário para nele ser instalada uma unidade hoteleira de requinte e qualidade superior, com a classificação de 5 estrelas e capacidade máxima de 95 camas fixas/utentes distribuídos por 49 unidades de alojamento» (Cláusula Primeira, n.º 1), cabendo à Requerente «a responsabilidade pela gestão e subsequente exploração da referida unidade hoteleira, a qual será por si diretamente assumida ou por outra entidade de elevado renome e experiência no setor que esta venha a identificar.» (n.º 2 da mesma Cláusula)

14. Este Contrato tem a duração de 20 anos, automaticamente renovado por períodos iguais e sucessivos de 5 anos, estando as partes obrigadas a não fazer cessar o contrato, por denúncia, antes de decorrido aquele prazo de 20 anos (Cláusula Segunda, ns. 2 e 3).

15. Por este arrendamento a Requerente pagará uma renda anual de € xx,00, liquidada em prestações mensais de € xx,00, atualizada anualmente de acordo com o coeficiente oficial de atualização das rendas nos arrendamentos não habitacionais, com o mínimo de 2% (Cláusula Terceira, ns. 1 e 4).

16. Deste Contrato decorre ainda que o IMI ficará a cargo da Senhoria, ficando a cargo da Requerente (ou à entidade que venha a identificar para assumir a gestão do hotel) todos os custos e despesas relativas ao uso e fruição do imóvel, nomeadamente os inerentes ao funcionamento, exploração e comercialização da unidade hoteleira a instalar no imóvel (Cláusula Quarta).

17. De harmonia com a Cláusula Quinta, ns. 1, 2 e 4, o imóvel insere-se no "*Conjunto de Interesse Público da (...)*", recaíndo sobre a Requerente a responsabilidade pela aprovação dos projetos atinentes às obras de reabilitação e transformação perante as entidades competentes, obrigando-se ainda a obter todas as autorizações administrativas necessárias, cumprir todas as leis e regulamentos aplicáveis e suportar os respetivos custos, sendo que as obras, benfeitorias e inovações realizadas no imóvel que não possam ser removidas sem prejuízo do locado, ficarão a fazer pertença do mesmo, sem que a Requerente possa exigir qualquer indemnização ou compensação.

18. No que tange aos seguros, a Requerente é responsável pelos seguros de responsabilidade civil e multiriscos de todos os equipamentos e pertences a instalar no hotel; já a Senhoria será responsável por todos os seguros legais obrigatórios referentes ao imóvel locado [Cláusula (Seguros)].

19. Quanto ao Contrato de Gestão e Exploração Turística, celebrado entre a Requerente (Primeira Contraente) e a sociedade EP1, (Segunda Contraente), há, desde logo, a destacar os seguintes Considerandos:

«(A) A (...) de Julho de 2020 a Primeira Contraente celebrou um Contrato de Arrendamento com a EPX, pelo qual tomou de arrendamento, pelo prazo de 20 (vinte) anos, o prédio urbano (...) inscrito na matriz predial da freguesia da (...) sob o artigo (...) NIP (...), do qual esta última entidade é legítima proprietária;

(B) No âmbito do arrendamento em referência, a Primeira Contraente assumiu o compromisso de assegurar o processo de reabilitação e transformação do atual edifício edificado do Imóvel, bem como a aquisição do equipamento e demais mobiliário necessário para nele ser instalada uma unidade hoteleira de requinte e qualidade superior, com classificação de 5 estrelas e capacidade máxima de 95 camas fixas/utentes distribuídas por 49 unidades de alojamento (de ora em diante designado por "Hotel");

(C) Mais foi acordado que caberia igualmente à Primeira Contraente a responsabilidade pela gestão e subsequente exploração da referida unidade hoteleira, a qual seria por si diretamente assumida ou por uma entidade de elevado renome e experiência no setor que esta viesse a identificar;

(D) Os EP1 são uma sociedade dedicada à indústria hoteleira, à exploração e gestão de empreendimentos turísticos e similares, incluindo a prestação de serviços de alojamento, serviços de catering e de organização de eventos, culturais e recreativos, e locação de espaços para os fins indicados, e demais serviços inerentes e atividades conexas, detendo a propriedade e/ou assegurando a gestão de diversas unidades hoteleiras e de restauração, no país e estrangeiro, possuindo uma vasta experiência e know-how no setor turístico em que opera:

(E) A maximização do potencial turístico e capacidade de exploração da nova unidade hoteleira a instalar no imóvel sairá necessariamente reforçada se integrada no âmbito de uma oferta turística diversificada e de qualidade, como é aquela que os EP1 atualmente dispõem; (...)

## 20. E as seguintes Definições constantes da Cláusula 1.1.:

«(...) (B) "Entidade Exploradora": é a "(EP1), S.A" ou outra entidade que a venha a substituir nessa qualidade, mediante aprovação prévia do Primeira Contraente;

(C) "Remuneração da Primeira Contraente": significa a quantia devida pela Entidade Exploradora nos termos e condições estipuladas na cláusula terceira infra; (...)

(E) "Unidades de Alojamento": significa o espaço delimitado no estabelecimento hoteleiro destinado ao uso exclusivo e privativo do Turista, correspondendo, no caso do Hotel aos 49 quartos que a referida unidade hoteleira atualmente dispõe.»

21. De harmonia com a Cláusula 2.1. «Exploração: Pelo presente Contrato a Primeira Contraente confere à Entidade Exploradora, com carácter de exclusividade, o direito de explorar as Unidades de Alojamento do Hotel aos Turistas, dia a dia, incluindo os serviços acessórios ou de apoio que venham a ser disponibilizados no estabelecimento, e desenvolver todos os atos necessários para o efeito, comprometendo-se, por seu turno, a Entidade Exploradora, a adotar todas as medidas consideradas adequadas ou necessárias, nomeadamente, anunciando as Unidades de Alojamento ao público, diretamente ou através dos meios de comunicação social, bem como através de intermediário ou de agência de viagens, com vista a alcançar a efetiva ocupação das Unidades de Alojamento e utilização dos demais serviços assegurados no referido estabelecimento hoteleiro»

22. Sendo que as Unidades de Alojamento estarão disponíveis a todo o tempo para exploração, encontrando-se a Requerente impedida de fazer a sua cedência ou exploração comercial, turística ou outra (Cláusulas 2.2. e 2.3.).

23. De acordo com a Cláusula 2.4. «Diária: O valor da Diária a aplicar aos Turistas, em cada momento, será determinado pela Entidade Exploradora, tendo em consideração, entre outros, a tipologia (...) e incluirá os impostos, custos de serviço e outros encargos similares associados à referida exploração. A Entidade Exploradora

*enviará à Primeira Contraente, até ao final de cada ano, os Preços de Balcão a praticar no próximo ano. (...) Toda a remuneração resultante da exploração das Unidades de Alojamento e/ou da prestação dos demais serviços acessórios ou de apoio atualmente existentes no Hotel será recebida pela Entidade Exploradora.»*

24. Em contrapartida da disponibilização das Unidades de Alojamento e demais serviços acessórios ou de apoio ao dispor dos Turistas, a Entidade Exploradora (EP1) pagará à Requerente a remuneração anual de € (xx,00), paga em prestações mensais de € (xx,00), atualizada anualmente de acordo com o coeficiente oficial de atualização aplicável às rendas nos arrendamentos não habitacionais, com o mínimo de 2% (Cláusulas 3.1. e 3.4.).

25. Nos termos da Cláusula 4. a remuneração da Entidade Exploradora (pelos serviços de administração) será variável e decorrerá dos resultados de exploração do Hotel por esta atingidos.

26. Este Contrato manter-se-á válido enquanto a Requerente for arrendatária do Imóvel, estando as partes obrigadas a não fazer cessar o contrato, por denúncia, antes de decorrido o prazo de 20 anos [Cláusula 5.a) e b)].

27. Constituem obrigações da Requerente remeter à Entidade Exploradora todos os pedidos que lhe sejam colocados com vista à exploração das Unidades de Alojamento, bem como manter os seguros de responsabilidade civil e multirriscos atualizados e pelo valor real de todos os equipamentos e pertencentes que instalou no imóvel, no âmbito das obras de reabilitação e transformação efetuadas no imóvel (Cláusula 6.),

28. Já as obrigações da Entidade Exploradora encontram-se elencadas na Cláusula 7., das quais se destacam:

- » definir, coordenar e implementar a estratégia comercial destinada à exploração das Unidades de Alojamento e demais serviços acessórios ou de apoio;*
- » manter em bom estado de funcionamento todas as instalações e equipamentos do Hotel, sendo responsável por todas as obras de conservação ordinária;*
- » suportar todos os custos e despesas relativas ao funcionamento, exploração e comercialização das Unidades de Alojamento, tendo que manter atualizado um seguro de responsabilidade civil decorrente dos factos ou riscos emergentes da atividade exercida;*
- » organizar anualmente o relatório de contas e gestão do Hotel, com vista a aferir os resultados da exploração e demais informação relevante;*
- » elaborar o programa de administração e conservação do estabelecimento e respetivo orçamento e enviá-lo à Requerente para aprovação;*
- » esclarecer a Requerente sobre qualquer questão que esta levante relativa à operação de exploração turística das suas Unidades de Alojamento.*

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

29. No caso em apreço, estamos perante duas operações: uma subjacente ao Contrato de Arrendamento de um imóvel, que será objeto de obras de reabilitação e transformação de modo a nele instalar uma unidade hoteleira de requinte e qualidade superior, com a classificação 5 estrelas e com 49 Unidades de Alojamento, e outra ao Contrato de Gestão e Exploração Turística do Hotel, sendo que apenas relativamente a esta última foi solicitada a confirmação do entendimento propugnado pela Requerente.

30. Através deste Contrato de Gestão e Exploração Turística do Hotel, a Requerente confere à EP1, com carácter de exclusividade, o direito de explorar



as Unidades de Alojamento do Hotel, incluindo os serviços acessórios ou de apoio que venham a ser disponibilizados no estabelecimento, e desenvolver todos os atos necessários para o efeito, pretendendo aquela saber se esta operação configura uma prestação de serviços sujeita a IVA e dele não isenta, nos termos da subalínea c) da alínea 29) do mesmo artigo 9.º do CIVA, ou seja, se a mesma configura uma locação de imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial, como é o seu entendimento.

31. 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), 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 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 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, sendo condição necessária tratar-se de uma locação, e se se trata de uma cedência de exploração de estabelecimento comercial, excluída desta isenção nos termos da subalínea c) desta alínea 29).

33. 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), podendo o arrendamento 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).

34. Já na cedência de exploração de estabelecimento, atualmente regulada no artigo 1109.º e seguintes do CC, dá-se a 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.

35. Sendo que não releva a forma contratual adotada pelas partes, mas sim a realidade factual e substantiva subjacente a cada operação, em obediência ao princípio da prevalência da substância sobre a forma.

36. Ora, atendendo a que está em causa um Hotel, afigura-se de fazer uma breve alusão ao 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).

37. Assim, 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, dispendo, 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.

38. De acordo com o artigo 4.º, n.º 1, 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, sendo que, quanto a estes últimos, considera o n.º 1 do artigo 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», podendo, nos termos do n.º 2, ser classificados em Hotéis, Hotéis-apartamentos (aparthotéis) e Pousadas, precisando o n.º 1 do artigo 12.º que «devem dispor, no mínimo, de 10 unidades de alojamento.», considerando-se como tal o espaço delimitado destinado ao uso exclusivo e privativo do utente do empreendimento turístico, que podem consubstanciar, designadamente, quartos e suites (artigo 7.º, ns. 1 e 2).

39. Compete, nomeadamente, ao Turismo de Portugal IP «[e]mitir parecer obrigatório sobre as operações de loteamento que contemplem a instalação de empreendimentos turísticos, limitado à área destes, exceto quando tais operações se localizem em zona abrangida por plano de pormenor em que tenha tido intervenção» [artigo 21.º, n.º 2, alínea b)], proceder à classificação dos empreendimentos turísticos (artigo 36.º), e disponibilizar, no seu sítio na Internet o Registo Nacional dos Empreendimentos Turísticos (RNET), a relação atualizada dos empreendimentos turísticos com título de abertura válido, da qual consta o nome, a classificação, a capacidade, a localização do empreendimento, as respetivas coordenadas geográficas, a morada e os períodos de funcionamento, bem como a identificação da respetiva entidade exploradora (artigo 40.º, n.º 1).

40. Prescreve ainda 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»,

41. 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.»*

42. Efetuadas estas breves notas, vejamos, a isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

43. Ora, 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 [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)].

44. 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.»*

45. Todavia, não consta desta Diretiva IVA, nem, tão pouco, do seu Regulamento de Execução [Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15/03], 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.

46. 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 ser interpretadas de forma a que fiquem privadas dos seus efeitos [5].

47. Aliás, recentemente, o TJUE considerou que aquele conceito deve ser interpretado de forma restritiva, visto que é mais abrangente que o conceito previsto nos vários direitos nacionais [6].

48. 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].

49. 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].

50. Como bem sintetiza o TJUE no recente Acórdão de 28/02/2019, proc. C-278/18, que teve lugar no âmbito de um pedido de decisão prejudicial efetuado pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA), relativamente ao enquadramento de IVA de um contrato de cedência da exploração agrícola de prédios rústicos constituídos por vinhas:

*«19. O Tribunal de Justiça também precisou que a isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva[9] se explica pelo facto de a locação de bens imóveis, embora sendo uma atividade económica, constituir habitualmente uma atividade relativamente passiva, que não gera um valor acrescentado significativo. Tal atividade deve assim distinguir-se de outras atividades que têm quer a natureza de negócios industriais e comerciais, como as abrangidas pelas exceções referidas nos n.os 1 a 4 desta disposição, quer um objeto que se caracteriza melhor pela realização de uma prestação do que pela simples colocação à disposição de um bem, como o direito de utilizar um campo de golfe, o direito de atravessar uma ponte mediante o pagamento de uma portagem ou ainda o direito de instalar máquinas de venda automática de tabaco num estabelecimento comercial (v., neste sentido, Acórdãos de 4 de outubro de 2001, «Goed Wonen», C 326/99, EU:C:2001:506, n.os 52 e 53, e de 18 de novembro de 2004, Temco Europe, C 284/03, EU:C:2004:730, n.º20).*

*20. Daqui resulta que a natureza passiva da locação de um bem imóvel, que justifica a isenção do IVA de tais operações ao abrigo do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva, se prende com a natureza da própria operação e não com a forma como o locatário utiliza o bem em causa.*

*21. Assim, conforme o Tribunal de Justiça já declarou, não pode beneficiar desta isenção uma atividade que implique não apenas a colocação à disposição passiva um bem imóvel mas também um certo número de atividades comerciais, como a supervisão, a gestão e a manutenção constante por parte do proprietário, bem como a colocação à disposição de outras instalações, de modo que, não se verificando circunstâncias absolutamente especiais, a locação deste bem não pode constituir a prestação preponderante (v., neste sentido, Acórdão de 18 de janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark, C 150/99, EU:C:2001:34, n.º 26).*

*22. Em contrapartida, o facto de o locatário de um bem imóvel o explorar, utilizando o para fins comerciais, em conformidade com os termos do contrato de locação, não é suscetível de, por si só, excluir o proprietário desse bem do benefício da isenção do IVA prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 15 de novembro de 2012, Leichenich, C 532/11, EU:C:2012:720, n.º29).»*

51. 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 [10];

» 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 **[11]**;

» a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa está excluída da isenção [1ª parte da subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA]; porém, se aqueles não puderem ser dissociados da cedência dos referidos bens imóveis, antes fazendo parte integrante da mesma, considera-se que estamos perante uma prestação única na qual a colocação à disposição dos bens imóveis é a prestação principal, beneficiando de isenção de imposto **[12]**;

» 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 **[13]**;

» as prestações de serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção retiram, em regra, o carácter preponderante à locação **[14]**, e podem, até, descaracterizar a operação como locação por falta de verificação de um dos pressupostos essenciais.

52. Ora, no caso em apreço, estamos perante a cedência do direito de explorar, com carácter de exclusividade, as Unidades de Alojamento do Hotel (49 quartos) aos Turistas, dia a dia, incluindo os serviços acessórios ou de apoio que venham a ser disponibilizados no Hotel, em contrapartida de uma renda única paga à Requerente.

53. Como vimos nos pontos 19. a 28. desta Informação, do Contrato de Gestão e Exploração Turística decorre que compete à Entidade Exploradora (EP1) tomar as medidas necessárias para ocupar as Unidades de Alojamento, fixar os preços a cobrar (que incluirão os impostos, custos de serviço e outros encargos similares associados à exploração) e receber os montantes correspondentes dos Turistas, definir, coordenar e implementar a estratégia comercial destinada à exploração das Unidades de Alojamento e demais serviços acessórios ou de apoio, manter em bom estado de funcionamento todas as instalações e equipamentos do Hotel, sendo responsável por todas as obras de conservação ordinária, bem como por todos os custos e despesas relativas ao funcionamento, exploração e comercialização das Unidades de Alojamento, tendo que manter atualizado um seguro de responsabilidade civil decorrente dos factos ou riscos emergentes da atividade exercida, sendo a sua remuneração decorrente dos resultados de exploração do Hotel por si atingidos.

54. Já à Requerente incumbe manter os seguros de responsabilidade civil e multiriscos atualizados e pelo valor real de todos os equipamentos e pertencentes que instalou no imóvel, no âmbito das obras de reabilitação e transformação efetuadas no imóvel, bem como remeter à Entidade Exploradora todos os pedidos que lhe sejam colocados com vista à exploração das Unidades de Alojamento.

55. Daqui resulta que estamos perante uma cedência das Unidades de Alojamento (equipadas e mobiladas) pelo proprietário do Hotel (Requerente) à Entidade Exploradora, para que esta as explore turisticamente, com carácter de exclusividade, por um determinado prazo, e em contrapartida de uma renda.

56. Efetivamente, esta cedência das Unidades de Alojamento com vista à sua exploração consubstancia a colocação passiva disponibilização deste Hotel, à disposição da Entidade Exploradora, por um tempo determinado e em contrapartida de uma renda fixa, não sendo acompanhada de quaisquer outros serviços, pelo que está ligada ao mero decurso do tempo e que não gera valor acrescentado significativo.

57. De facto, a Requerente não irá prestar quaisquer serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção, não relevando o facto de a Entidade Exploradora lhe remeter os Preços de Balcão do ano seguinte, bem como ter que remeter à Entidade Exploradora todos os pedidos que lhe sejam colocados com vista à exploração das Unidades de Alojamento, ou solicitar questões sobre estas, dado que tal não consubstancia, por parte da Requerente, de qualquer ato de gestão ou sequer interferência nesta, tratando apenas de meros expedientes não sujeitos a qualquer aprovação pela Requerente,

58. Nem, tão pouco, releva o facto de a Entidade Exploradora elaborar o programa de administração e conservação do estabelecimento e respetivo orçamento e enviá-lo à Requerente para aprovação, já que é aquela entidade, e não a Requerente, a responsável por todas as obras de conservação ordinária obras de conservação ordinária, bem como por todos os custos e despesas relativas ao funcionamento, exploração e comercialização das Unidades de Alojamento.

59. O que significa que não impende sobre a Senhora qualquer obrigação contratual de gerar / potenciar o rendimento do Hotel, nem de adotar qualquer comportamento ou fazer qualquer investimento no Hotel com vista a gerar ou potenciar as receitas das Unidades de Alojamento que o compõem.

60. Da mesma forma, consideramos também que não releva o facto de a Requerente não ser proprietária do imóvel onde se encontra instalado o Hotel, visto que é o proprietário do Hotel e arrendatário do imóvel, sendo que, no Contrato de Arrendamento já está prevista a possibilidade de o Hotel ser explorado por outra entidade, estando a duração do Contrato de Gestão e Exploração Turística dependente da vigência do Contrato de Arrendamento [Cláusula 5.a) e b)],

61. Ao que acresce que, nos termos do n.º 2 do artigo 1109.º do CC, não só é legalmente admissível a transferência temporária e onerosa de estabelecimento instalado em local arrendado, como nem sequer carece de autorização do Senhorio, bastando que lhe seja comunicada.

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

63. Sendo que preconizou o TJUE no já mencionado Acórdão de 19/12/2018, proc. C-17/18:

*«32. (...) resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, em certas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, que possam ser fornecidas em separado e, assim, dar lugar, em separado, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas uma operação única, sempre que não sejam independentes*

*(Acórdão de 27 de junho de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, n.º 20 e jurisprudência aí referida).*

*33. A este respeito, o Tribunal de Justiça tem decidido no sentido de que uma prestação deve ser considerada única quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável cuja divisão revestiria carácter artificial (Acórdão de 27 de junho de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, n.º 21 e jurisprudência aí referida).*

*34. Tal acontece igualmente quando uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e a ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham da sorte fiscal da prestação principal. Nomeadamente, uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal, quando constitui para a clientela não um fim em si, mas um meio de beneficiar do serviço principal do prestador, nas melhores condições (Acórdão de 27 de junho de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, n.º 22 e jurisprudência aí referida). (...)*

*38. No caso em apreço, cabe portanto examinar se a operação em causa no processo principal, isto é, a locação de um bem imóvel que servia de exploração comercial em simultâneo com a dos bens de equipamento e consumíveis necessários para essa exploração, deve ser considerada uma prestação única ou várias prestações distintas e independentes que devem ser apreciadas separadamente para efeitos de IVA.*

*39. A este respeito, resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça que a locação de bens móveis objeto do contrato de locação não parece poder ser dissociada da locação do bem imóvel em causa no processo principal. Aliás, nem se contesta que alguns desses bens móveis, como os equipamentos e aparelhos de cozinha, estão incorporados no imóvel e devem, nesta fase, ser considerados parte integrante do mesmo. Na medida em que os bens consumíveis que foram alugados ou, nalguns casos, vendidos, ao mesmo tempo que o imóvel, estavam igualmente afetos à exploração do restaurante, tal como este último, não se pode considerar que esta locação/cessão prossegue uma finalidade própria, mas deve ser vista como um meio para beneficiar nas melhores condições do serviço principal que é a locação do imóvel.*

*40. Por conseguinte, a locação do imóvel deve ser considerada a prestação principal relativamente à qual as outras prestações, isto é, a locação de bens de equipamento e de bens consumíveis, são meramente acessórias.*

*41. Atendendo a estas considerações, há que responder à segunda questão que o artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um contrato de locação de um bem imóvel utilizado como estabelecimento comercial e de todos os bens de equipamento e consumíveis necessários para a sua exploração constitui uma prestação única na qual a locação do imóvel é a prestação principal.»*

64. Ora, desta jurisprudência resulta que a isenção da locação não é afastada no caso de esta ser acompanhada de bens, equipamentos, utensílios, acessórios, bens consumíveis.

65. Todavia, a exceção à isenção da locação prevista na 2.ª parte da subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA - «qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial», não consta da correspondente alínea c) do n.º 2 do artigo 135.º da Diretiva IVA, tendo Portugal, na sequência da faculdade concedida, optado por acrescentar esta exceção ao elenco.

66. Importa, assim, determinar se no caso em apreço estamos perante uma locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração

de estabelecimento comercial.

67. Ora, pese embora seja feita referência no Contrato de Gestão e Exploração Turística aos equipamentos, mobiliário e pertences que a Requerente instalou ou irá instalar no imóvel, no âmbito das obras de reabilitação e transformação efetuadas no edifício, os mesmos não se encontram concretamente identificados neste Contrato, nem foi junta qualquer lista, referindo a Requerente, no ponto 40º do pedido (mais concretamente na parte "II. DA LOCAÇÃO DE IMÓVEL PARA EXPLORAÇÃO DE ESTABELECIMENTO HOTELEIRO") que se trata de um «imóvel preparado para o exercício da atividade hoteleira, acompanhado do equipamento e mobiliário necessário ao exercício dessa atividade (...) porquanto o imóvel encontra-se estruturalmente conformado e apto ao exercício da referida atividade de hotelaria, incluindo todo o equipamento e mobiliário necessários a essa atividade».

68. Pelo que vamos considerar que efetivamente se verifica o alegado pela Requerente, isto é, que o Hotel está devidamente apetrechado com todos equipamentos, móveis, utensílios, acessórios, necessários ao exercício da atividade hoteleira, sendo que, se tal não acontecer, o enquadramento aqui propugnado pode não ter aplicação.

69. A ser assim, ou seja, o Hotel estar devidamente apetrechado com todos equipamentos, móveis, utensílios, acessórios, necessários ao exercício da atividade hoteleira, acrescendo o facto de a Requerente estar registada pela atividade principal de «Hotéis com restaurante», e de recair sobre a Requerente a responsabilidade de obter todas as autorizações administrativas atinentes às obras de reabilitação e transformação do imóvel perante as entidades competentes (Cláusula Quinta, n.º 2 do Contrato de Arrendamento), o que incluirá as licenças, alvarás e autorizações legalmente exigidos para a abertura deste Hotel junto do Instituto do Turismo IP, estaremos perante uma locação de bens imóveis de que resulta a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial.

70. Desta forma, esta operação subjacente ao Contrato de Gestão e Exploração Turística consubstancia uma locação de bens imóveis de que resulta a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial, sujeita a IVA e dele não isenta, nos termos da 2.ª parte da subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, sendo aplicada a taxa normal [artigo 18.º, n.º 1, alínea c) do mesmo código].

### **III - CONCLUSÕES**

71. Face ao exposto, concluímos que:

71.1. o TJUE considera 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;

71.2. 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;

71.3. da jurisprudência do TJUE resulta também que a isenção da locação não é afastada no caso de esta ser acompanhada de bens, equipamentos,



utensílios, acessórios, bens consumíveis, porém, a exceção à isenção da locação prevista na 2.<sup>a</sup> parte da subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA - «qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial», não consta da correspondente alínea c) do n.º 2 do artigo 135.º da Diretiva IVA, tendo Portugal, na sequência da faculdade concedida, optado por acrescentar esta exceção ao elenco;

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

71.5. a ser assim, esta operação subjacente ao Contrato de Gestão e Exploração Turística consubstancia uma locação de bens imóveis de que resulta a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial, sujeita a IVA e dele não isenta, nos termos da 2.<sup>a</sup> parte da subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, sendo aplicada a taxa normal [artigo 18.º, n.º 1, alínea c) do mesmo código].

- 
- [1] Cfr. "I. DOS FACTOS SOBRE OS QUAIS SE PRETENDE A QUALIFICAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA", ponto 1º  
[2] Cfr. "II. DA LOCAÇÃO DE IMÓVEL PARA EXPLORAÇÃO DE ESTABELECIMENTO HOTELEIRO", ponto 26º  
[3] Cfr. "II. DA LOCAÇÃO DE IMÓVEL PARA EXPLORAÇÃO DE ESTABELECIMENTO HOTELEIRO", ponto 40º  
[4] E não mensal, como refere a Requerente no ponto 3. da parte "I. DOS FACTOS SOBRE OS QUAIS SE PRETENDE A QUALIFICAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA"  
[5] Cfr., a título exemplificativo, o Acórdão de 12/09/2000, proc. C-358/97, ns. 52 e 55, e o Acórdão de 18/11/2004, proc. C-284/03, n.º 16  
[6] Cfr. Acórdão de 23/02/2019, proc. C-278/18, n.º 17  
[7] Cfr., neste sentido a título exemplificativo, o Acórdão 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] Corresponde, grosso modo, ao supra transcrito Art. 135.º, ns. 1, al. l) e 2 da Diretiva IVA  
[10] Cfr. Ac. do proc. C-284/03, ns. 20 e 23  
[11] Quanto às prestações acessórias cfr. Ac. de 19/12/2018, proc. C-17/18, n.º 34  
[12] Cfr. Ac. de 23/02/2019, proc. C-278/18, n.º 31, e Ac. do proc. C-17/18, ns. 38 a 40  
[13] Cfr. Ac. do proc. C-17/18, ns. 32 e 33  
[14] Cfr. Ac. do proc. C-278/18, n.º 21