

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 1º, 4º, 18º.

Assunto: Enquadramento - Residências para estudantes, com cedência do espaço totalmente mobilado e equipado e ainda associada a uma série de prestações de serviços, nomeadamente, receção e segurança, televisão, internet,

Processo: **nº 12475**, por despacho de 2017-11-29, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre prestar a seguinte informação:

I - PEDIDO

1. A requerente - XL, S.A. - é uma empresa portuguesa, maioritariamente detida pela XP Holding (doravante designada por Grupo XP) com sede na Áustria.

2. Esta empresa é constituída de acordo com a lei austríaca e detém todo o capital social de uma outra sociedade, a PP, que é também uma sociedade de direito austríaco, cujas atividades incluem consultadoria e gestão de instalações, nomeadamente, para estudantes.

3. Segundo a requerente, o Grupo XP tem um projeto de investimento em Portugal de cerca de y.000.000 euros, que irá concretizar através da requerente que é a sua subsidiária neste país.

4. O modelo de negócio cuja implementação é pretendida em Portugal consiste em promover uma oferta de residências para estudantes, que lhes permita a satisfação plena das suas necessidades, totalmente equipado, com um ambiente social adequado e o fornecimento de diversos serviços que contribuam para o respetivo bem-estar.

5. Em conformidade, e no âmbito do seu objeto social, o Grupo XP irá constituir um edifício destinado à exploração de uma residência de estudantes, a qual, em síntese, se destina ao respetivo alojamento, por períodos de tempo a acordar individualmente, mas que se perspetivam não superiores ao período letivo, mediante a celebração de um contrato atípico de alojamento, que compreende a cedência do espaço totalmente mobilado e equipado e ainda associada a uma série de prestações de serviços, nomeadamente:

- a) Receção e segurança;
- b) Televisão;
- c) Internet;
- d) Limpeza de áreas comuns;
- e) Reparos e manutenção (todas as peças);

- f) Água, gás e eletricidade;
- g) Serviços de lavandaria;
- h) Eventos;
- i) Ginásio gratuito;
- j) Salas de estudo gratuitas;
- k) Salas limpeza;
- l) Acesso gratuito a áreas comuns (ex: terraço, jardim);
- m) Serviço de correios.

6. Como contraprestação dos serviços prestados no âmbito dos contratos celebrados com os estudantes, a requerente diz prever a fixação de uma renda.

7. Para o efeito, o Grupo XP encontra-se em processo de negociação da aquisição do direito de superfície de um terreno para construção para nele edificar, através da requerente, um imóvel destinado às aludidas residências.

8. O imóvel será construído em respeito pela legislação em vigor e será totalmente equipado e preparado para oferecer os serviços supra discriminados.

9. Em suma, a requerente pretende, assim, desenvolver em Portugal uma atividade de alojamento de estudantes em residências construídas para o efeito, disponibilizando, ainda, diversos serviços conexos com o alojamento, e do mesmo indissociáveis.

10. No momento em que os contratos de alojamento com os estudantes forem celebrados, o imóvel estará totalmente equipado e apto à sua receção, cumprindo todas as normas legais e procedimentos, todas as regras de segurança e habitabilidade, licenças camarárias e outras autorizações legais para funcionar como atividade comercial.

11. A faturação aos estudantes será efetuada pela requerente, em Portugal, e o valor da renda, que lhes será debitada mensalmente, incluirá todos os serviços enunciados no ponto 5.

12. Face aos factos supra descritos, a requerente vem questionar o seguinte:

- (i) Qual o enquadramento, em sede de IVA, desta atividade, nomeadamente, a sujeição a IVA do alojamento dos estudantes, com todos os serviços conexos, nele incluídos?
- (ii) Qual a taxa aplicável a esta atividade?

II - ENTENDIMENTO PROPOSTO PELA REQUERENTE

13. No que respeita aos serviços de alojamento para estudantes, e cujo preço será objeto de faturação mensal, havendo uma única contraprestação que incluirá não só o valor do alojamento, como as prestações de serviços (sem discriminação) identificadas no ponto 5, estes configuram uma prestação de serviços sujeita a IVA, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e n.º 1 do artigo 4.º, ambos do Código do IVA (CIVA), e exceção à isenção prevista na subalínea a) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

14. Os referidos serviços de alojamento enquadram-se no conceito de "alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro" estando sujeita à taxa reduzida de 6%, por aplicação da verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA, em conjugação como o n.º 1 da alínea a) do artigo 18.º do mesmo código.

III - ENQUADRAMENTO DAS OPERAÇÕES FACE AO CÓDIGO DO IVA

15. Verifica-se, por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, que a requerente se encontra enquadrada no regime normal, com periodicidade trimestral, desde 2017-04-01, pela atividade principal de "outros locais de alojamento", CAE 55900, e pela atividade secundária de "outras actividades consultadoria para os negócios e a gestão", CAE 070220.

16. A alínea 29) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) estabelece que a locação de bens imóveis é isenta de IVA. Contudo, a subalínea a) da alínea 29) deste artigo determina que a isenção não abrange, entre outras, as prestações de serviço de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas.

17. O Decreto-lei n.º 39/2008, de 7 de março, alterado e republicado pelo Decreto-lei n.º 15/2014, de 23 de janeiro, que reúne num único diploma o regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, estabelece, no artigo 11.º, que "são estabelecimentos hoteleiros 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", classificando os hotéis, hotéis-apartamentos (aparthotéis) e pousadas como estabelecimentos hoteleiros, nas condições da citada norma.

18. Por sua vez, o Decreto-lei n.º 128/2014, de 29 de agosto, alterado pelo Decreto-lei n.º 63/2015, de 23 de abril, que aprova o regime jurídico da exploração dos estabelecimentos de alojamento local, estabelece, no seu artigo 2.º, que se consideram estabelecimentos de alojamento local aqueles em que são prestados serviços de alojamento temporário a turistas, mediante remuneração, e que reúnam os requisitos previstos nesse diploma.

19. O n.º 1 do artigo 4.º do diploma em referência determina que para todos os efeitos, a exploração de estabelecimento de alojamento local corresponde ao exercício, por pessoa singular ou coletiva, da atividade de prestação de serviços de alojamento.

20. E o n.º 2 daquele artigo 4.º presume existir exploração ou 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 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 ou receção, por períodos inferiores a 30 dias".

21. As prestações de serviços que a requerente descreve como pretendendo realizar, consubstanciam-se em serviços de alojamento. De acordo com as características que descreve, esse alojamento é efetuado no âmbito de uma atividade com funções análogas à atividade hoteleira, pelo que tais

prestações de serviços estão excluídas do âmbito da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º CIVA.

22. Uma vez que as prestações de serviços em causa estão, nos termos conjugados do n.º 1 do artigo 4.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, ambas do CIVA, sujeitas a IVA e dele não isentas, torna-se necessário apurar qual a taxa de imposto aplicável.

23. A verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA determina que são tributadas à taxa reduzida as prestações de serviços efetuadas no âmbito do 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 da meia-pensão.

24. Conforme acima referido, o Decreto-lei n.º 39/2008, de 7 de março, alterado e republicado pelo Decreto-lei n.º 15/2014, de 23 de janeiro, considera que "são estabelecimentos hoteleiros 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. A expressão "estabelecimento de tipo hoteleiro" utilizada na redação da verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA é mais abrangente que a expressão "estabelecimentos hoteleiros", uma vez que o conceito de "estabelecimento do tipo hoteleiro" inclui, não só os estabelecimentos hoteleiros a que se refere o artigo 11.º do Decreto-lei n.º 39/2008, de 7 de março, mas também outros estabelecimentos com funções equiparáveis. Deve entender-se por serviços de alojamento, o alojamento propriamente dito, assim como prestações de serviços acessórias a esse alojamento, nomeadamente limpezas e prestações de serviços de apoio.

26. Deste modo, se a requerente vier a prestar os serviços de alojamento nos termos enunciados, nas contraprestações que receba relativamente ao alojamento de estudantes, deve, por enquadramento na verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA, liquidar IVA à taxa reduzida (6%), prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código.

27. Recordamos, ainda, que caso sejam prestados serviços não incluídos nos serviços de alojamento, aqueles são, em qualquer caso, tributados à taxa que lhes couber individualmente, nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

28. A respeito desta matéria, cabe assinalar que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) o entendimento vertido, nomeadamente no Acórdão proferido no âmbito do processo C 432/15, segundo o qual, em determinadas circunstâncias, "várias prestações formalmente distintas, suscetíveis de serem realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas uma operação única quando não sejam independentes (v. acórdão de 2 de dezembro de 2010, Everything Everywhere, C 276/09, EU:C:2010:730, n.º 23 e jurisprudência aí referida).

70. Está em causa uma operação única, nomeadamente, quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estiverem tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um caráter artificial

(acórdãos de 27 de outubro de 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank, C 41/04, EU:C:2005:649, n.º 22, e de 29 de março de 2007, Aktiebolaget NN, C 111/05, EU:C:2007:195, n.º 23)".

71. É também o que sucede nos casos em que se deva considerar que um ou mais elementos constituem a prestação principal, ao passo que, inversamente, um ou vários elementos devem ser vistos como uma ou várias prestações acessórias que partilham o destino fiscal da prestação principal. Em particular, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (acórdãos de 25 de fevereiro de 1999, CPP, C 349/96, EU:C:1999:93, n.º 30, e de 21 de fevereiro de 2008, Part Service, C 425/06, EU:C:2008:108, n.º 52)".

29. Do exposto resulta, assim, que está em causa uma operação única, quando as várias prestações fornecidas pelo sujeito passivo ao cliente estiverem tão estreitamente ligadas que formem, objetivamente uma única prestação económica indissociável. Caso tal não se verifique, nomeadamente por uma dada prestação não constituir para a clientela um fim em si mesmo, mas apenas um meio de beneficiar, em melhores condições, do serviço principal do prestador, a prestação deve ser qualificada como acessória.

30. Face a este entendimento, cabe concluir que, caso as prestações fornecidas aos estudantes o sejam com um carácter de complementaridade em relação aos serviços de alojamento, não sendo intrínsecas à atividade hoteleira, não beneficiam de enquadramento na citada verba 2.17 da Lista I, anexa ao CIVA.

31. É o que sucede, nomeadamente, com serviços de lavandaria adicionais que sejam solicitados pelo cliente, ou a realização de eventos, que consubstanciam prestações de serviços complementares à atividade de hotelaria, mas não indissociáveis da mesma, sendo, por conseguinte, tributáveis à taxa normal (23%), nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

32. Assim, caso este tipo de serviços sejam facultados juntamente com o alojamento, como se de uma prestação única se tratasse, tendo como contrapartida um valor global, nesse caso essa operação encontra-se sujeita a imposto à taxa normal (23%), nos termos do preceito referido no ponto anterior.

33. Por outro lado, assinala-se que, caso a requerente inclua o fornecimento de refeições no âmbito dos contratos de alojamento, deve ter em consideração que, conforme resulta da redação da citada verba 2.17, a aplicação desta taxa está prevista exclusivamente para o preço do alojamento, pequeno-almoço incluído, se este não for objeto de faturação separada, e sendo equivalente a metade do preço da pensão completa e a três quartos do preço da meia pensão.

34. Finalmente, a este respeito, cumpre fazer referência ao Ofício-circulado n.º 30181, de 2016-06-06, da Área de Gestão Tributária do IVA, o qual esclarece, no seu ponto 4.3, que a verba 2.17 da Lista I deve ser articulada com o disposto na verba 3.1 da Lista II, do seguinte modo:

(i) Alojamento com pequeno-almoço incluído:

- aplica-se a taxa reduzida do imposto, por força da verba 2.17 da Lista I;
- (ii) Regime de pensão completa (alojamento com pequeno-almoço + almoço + jantar);
- 50% do preço é tributado à taxa reduzida de IVA por força da verba 2.17 da Lista I e a restante metade é tributada de acordo com o disposto na verba 3.1 da Lista II;
- (iii) Regime de meia pensão (alojamento com pequeno almoço + uma refeição principal):
- 75% do preço é passível de IVA à taxa reduzida por aplicação da verba 2.17 da Lista I e 25% do preço é tributado de acordo com o previsto na verba 3.1 da Lista II.

35. Quando estes serviços forem objeto de faturação separada, a taxa reduzida apenas é aplicável aos serviços de alojamento, sendo as operações efetuadas no âmbito dos serviços de alimentação e de bebidas tributadas em conformidade com a verba 3.1 da Lista II.

36. Aos serviços de restauração e bebidas efetuadas no âmbito da atividade de hotelaria e similares aplica-se o disposto no segundo parágrafo da verba 3.1 da Lista II relativo à fixação de um preço global. Quando não seja efetuada a repartição do valor tributável por cada uma das taxas aplicáveis, se distintas, aplica-se a taxa de imposto mais elevada.

37. Os demais serviços ou bens fornecidos no âmbito do serviço de hotelaria são tributados de acordo com a taxa que lhes corresponder (aluguer de salas, serviços de lavandaria, mini-bar, etc.).