

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: nº 29 do artº 9º; Verba 2.17 da Lista I, anexa ao CIVA, alínea a) do nº 1 do artº 18º do mesmo Código.
- Assunto: Locação de Imóveis - Alojamento local temporário – “Paredes nuas” - Estabelecimento hoteleiro e estabelecimento de tipo hoteleiro
- Processo: nº 2570, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-10-20.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...A...», presta-se a seguinte informação.

I - FACTOS APRESENTADOS

1. A empresa requerente, sujeito passivo do IVA, encontra-se enquadrada no regime normal, de periodicidade mensal, pelo exercício da actividade de "Compra e Venda de Bens Imobiliários", CAE 068100, tendo por objecto social a "actividade de compra e venda de bens imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim, promoção de negócios imobiliários, gestão e administração de património imobiliário, consultadoria imobiliária, gestão e fiscalização de obras e de projectos de imobiliário e prestação de serviços do ramo imobiliário, bem como a administração de imóveis por conta de outrem."
2. No âmbito de um modelo de negócio que deseja desenvolver, pretende tomar de arrendamento vários imóveis a fim de neles desenvolver, numa fase posterior, a actividade de alojamento local temporário, nos termos do disposto no Dec-Lei nº 39/2008, de 7 de Março, o qual consagra o regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos.
3. Dado que não dispõe de imóveis próprios para o exercício da actividade em questão, pretende proceder à celebração de contratos de arrendamento para fins habitacionais a título transitório e com prazo certo, com os proprietários dos imóveis que, na sua grande maioria, serão pessoas singulares.
4. Posteriormente à celebração do contrato de arrendamento com os proprietários dos imóveis, a requerente irá desenvolver uma actividade económica através da qual prestará, em nome próprio, serviços de alojamento local temporário pelos quais facturará os seus clientes, nacionais ou estrangeiros.
5. Relativamente ao modelo de negócio que a requerente pretende implementar, solicita informação sobre o correcto enquadramento jurídico-tributário das operações descritas, a saber:

i) ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO DOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO CELEBRADOS COM OS PROPRIETÁRIOS DOS IMÓVEIS

6. Os imóveis em questão serão arrendados no estado de manutenção e conservação em que se encontram, pelo que a requerente será a entidade responsável pela prática de quaisquer actos perante entidades públicas necessários à prossecução, nos imóveis em questão, da actividade que propõe desenvolver, ou seja:

i) cumprimento de todos os requisitos legais previstos no artº 3º do Dec-lei nº 39/2008, de 7 de Março, bem como na Portaria nº 517/2008, de 25 de Junho;

ii) proceder ao registo dos imóveis em questão, na Câmara Municipal da respectiva área de localização, para que nos mesmos possa ser exercida a actividade de alojamento local;

iii) zelar pelo cumprimento rigoroso de todas as condições de higiene, limpeza e segurança.

7. Entende a requerente que a operação de arrendamento descrita deverá beneficiar da isenção de IVA prevista para a locação de imóveis, nos termos do nº 29 do artº 9º do CIVA.

8. Ainda que a requerente se trate de uma pessoa colectiva e, portanto, em abstracto, não esteja em condições de exercer os direitos inerentes a um arrendamento para fins habitacionais, não poderá ser colocada em causa a susceptibilidade de a requerente tomar de arrendamento, para habitação, um imóvel destinado a ser ocupado por indivíduos com ela relacionados e por determinação sua.

9. Adianta que, nesse sentido, se pronunciou o Tribunal da Relação do Porto, através do acórdão de 11 de Novembro de 1986 (proferido no processo de Recurso nº 5229), o qual veio defender a possibilidade de as pessoas colectivas celebrarem contratos de arrendamento para habitação, posto que este se revele necessário ou conveniente aos fins que a pessoa colectiva estatutariamente visa.

10. A título de compensação pelo arrendamento dos imóveis em questão, a requerente propõe-se pagar aos respectivos proprietários um renda mensal fixa ou variável, ou ainda uma combinação que envolva as duas modalidades de renda, em que, no caso de ser estipulada uma renda mensal variável, o seu valor será determinado em função de elementos objectivos previamente acordados.

11. Quando esteja em causa o pagamento de uma "renda variável", ainda que não seja determinada a renda aquando da celebração do contrato de arrendamento, terá que se admitir a qualificação da operação como consistindo numa locação ou arrendamento desde que, no mínimo a renda seja determinável, ou seja, possa ser determinada em momento posterior através de um critério objectivo previamente fixado pelas partes.

12. Alega que, neste sentido, foi decidido no acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 4 de Maio de 1999, processo de Recurso nº 316/99, que o "correspectivo no contrato de arrendamento tem de ser determinado, ou no mínimo determinável, mediante a presença no contrato de elementos

objectivos necessários para a sua determinação".

13. Entende assim a requerente que, no caso de vir a ser prevista a fixação de uma renda variável, também se está perante um contrato de locação tradicional, na modalidade de arrendamento e beneficiar do disposto no nº 29 do artº 9º do CIVA.

14. Dado que a retribuição no contrato de arrendamento que a requerente pretende celebrar será determinável mediante a presença no mesmo de elementos objectivos necessários para a sua determinação, entende estarem reunidos tais objectivos para se verificar o enquadramento do contrato em causa como contrato de locação, mais concretamente, contrato de arrendamento uma vez que tem por objecto bens imóveis.

15. Refere a requerente que tem sido entendido pela Administração Fiscal que só se encontra isenta de IVA a locação de bens imóveis para fins habitacionais quando for efectuada "paredes nuas". No entanto, entende que o conceito de "paredes nuas" não se deve limitar à interpretação de que a locação do imóvel não poderá ser acompanhada de bens de mobiliário ou equipamento, uma vez que tal conceito se encontra intrinsecamente relacionado com a aptidão produtiva do próprio imóvel, ou seja, a sua preparação para o exercício de uma actividade económica. Caso contrário, qualquer locação tradicional de um bem imóvel acompanhado de bens de mobiliário estaria sempre sujeita a IVA, interpretação que contraria o disposto no referido nº 29 do artº 9º do CIVA.

16. Verificando-se ainda, que os proprietários dos imóveis em questão não desenvolvem nos mesmos qualquer actividade comercial ou exploração turística, não se está perante qualquer excepção à isenção de IVA na locação de bens imóveis, mesmo na hipótese de se estar perante um arrendamento de imóveis mobilados, independentemente da natureza do senhorio (particular ou sujeito passivo de IVA), beneficiará da isenção prevista no nº 29 do artº 9º do CIVA, na medida em que não se insere em nenhuma das excepções previstas nesta disposição legal.

17. Considera, assim, que o arrendamento de imóveis por parte dos seus proprietários não consubstancia o exercício de qualquer actividade económica, pelo que os proprietários não poderão ser qualificados como sujeitos passivos de IVA, uma vez que não se dedicam habitualmente e com carácter de permanência à actividade de exploração de imóveis, nem tão pouco exercem nos imóveis uma actividade económica, pelo que o arrendamento nunca poderia ser considerado uma cedência de um estabelecimento comercial ou industrial.

18. Mais entende que não poderá ocorrer uma cessão de exploração de um estabelecimento comercial ou industrial sem que se verifique a preexistência desse estabelecimento, pelo que, verificando-se que os proprietários dos imóveis em questão não desenvolvem nos mesmos qualquer actividade comercial ou exploração turística, não se está perante qualquer excepção à isenção de IVA na locação de bens imóveis, mesmo na hipótese de se estar perante um arrendamento de imóveis mobilados.

19. Refere, ainda, que a actividade de prestação de serviços de alojamento local temporário, apenas terá início em momento posterior ao arrendamento dos imóveis em questão, ou seja, aquando da afectação dos imóveis à actividade de exploração turística por si desenvolvida.

ii) TAXA DE IVA APLICÁVEL ÀS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE ALOJAMENTO

20. Independentemente do enquadramento jurídico-tributário conferido ao contrato de arrendamento celebrado entre a requerente e os proprietários dos imóveis, aquela considera necessário confirmar o correcto enquadramento, em sede de IVA, das prestações de serviços de alojamento local por parte da requerente.

21. De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 29 do art.º 9.º do CIVA, resulta que a isenção na locação de bens imóveis não abrange " *As prestações de serviços de alojamento, efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo*", pelo que entende a requerente que a prestação de serviços de alojamento local temporário, por se tratar de uma prestação de serviços com funções análogas às efectuadas no âmbito da actividade hoteleira, consiste numa operação sujeita e não isenta de IVA.

22. Entende, ainda, que ambas as prestações de serviços implicam a disponibilização de serviços de alojamento temporário, residindo a qualificação de um estabelecimento como alojamento local em função de não cumprir os requisitos para ser considerado como empreendimento turístico, o qual integra, precisamente, os estabelecimentos hoteleiros, tal como previsto no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março.

23. Verifica que se encontra previsto na verba 2.17 da lista I anexa ao Código do IVA, que beneficiam da taxa reduzida de IVA o alojamento em estabelecimento de tipo hoteleiro, sendo que a taxa reduzida se aplica exclusivamente ao preço do alojamento, incluindo pequeno-almoço, se não for objecto de facturação separada.

24. Considera, ainda, que resulta de diversa doutrina administrativa emitida pela Administração Fiscal que a interpretação desta expressão inclui todas as prestações de serviços de alojamento e que se está perante prestações de serviços que consubstanciam uma realidade idêntica, ou seja, ambas se resumem a prestações de serviços de alojamento temporário, apenas diferindo no que se refere à tipologia ou características dos empreendimentos através dos quais são prestados os referidos serviços.

II - PEDIDO

25. Relativamente às questões apresentadas a requerente solicita informação vinculativa no sentido de ver confirmado:

a) O contrato de arrendamento, para fins habitacionais, a título transitório, que pretende celebrar na qualidade de locatária com os proprietários dos imóveis, na qualidade de senhorios, configura uma operação de locação de bens imóveis isenta de IVA nos termos do n.º 29 do art.º 9.º do CIVA;

b) Como consequência, os rendimentos colocados à disposição dos proprietários dos imóveis, pessoas singulares, a título de pagamento da renda, configuram, na esfera individual destes últimos, rendimentos da Categoria F em sede de IRS e, portanto, deverá proceder à retenção na fonte, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 101.º do CIRS;

c) A prestação de serviços de alojamento local temporário está sujeita à taxa reduzida de IVA, prevista na verba 2.17 da Lista I anexa ao CIVA.

III - ENQUADRAMENTO DAS OPERAÇÕES FACE AO CÓDIGO DO IVA

A) CONTRATOS DE ARRENDAMENTO CELEBRADOS ENTRE A REQUERENTE E OS PROPRIETÁRIOS DOS IMÓVEIS

26. De harmonia com a alínea a) do nº 1 do artº 1º, conjugada com o nº 1 do artº 4º, ambos do CIVA, a locação de bens imóveis é considerada uma prestação de serviços sujeita a IVA.

27. No entanto, o princípio geral de tributação, segundo o qual o imposto é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo de imposto, prevê determinadas derrogações, entre as quais, o nº 29 do artº 9º do CIVA, que determina que a locação de bens imóveis se encontra isenta, salvo nas situações descritas nas respectivas alíneas a) a e).

28. Esta isenção resulta da transposição para o ordenamento jurídico nacional do disposto na alínea l) do nº 1 do artigo 135º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, que estabelece que: "1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: (...) l) A Locação de Imóveis".

29. O âmbito da expressão "locação de bens Imóveis" contida neste preceito legal não foi definida na Sexta directiva nem na Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006.

30. A legislação nacional define o conceito de locação de imóveis, conforme disposto no artigo 1022º do Código Civil, na redacção introduzida pela Lei nº 6/2006, de 27 de Fevereiro, que aprovou o Novo Regime do Arrendamento Urbano: " *Locação é um contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição.*"

31. Estas características do contrato de locação constituem os seus elementos essenciais, devendo não só estar presentes na operação de arrendamento mas, para além disso, devem ser as características predominantes nessa operação económica.

32. Mais particularmente, a locação do imóvel, no sentido de uma colocação passiva do imóvel à disposição, deve ser a prestação preponderante dessa operação económica.

33. Assim, a Jurisprudência Comunitária considera que toda e qualquer prestação que esteja para além deste âmbito não deverá beneficiar da isenção. Nos termos do artigo 13º B, alínea b) da Sexta Directiva, que corresponde actualmente ao artigo 135, nº 1 alínea l) e nº 2 da Directiva 2006/112/CE, não beneficiam da isenção prevista na alínea l) do nº 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.*"

34. Estas excepções à isenção correspondem a operações económicas que englobam não só situações de locação de imóveis propriamente ditas, mas também outro tipo de características provenientes de outros contratos e que, por esse facto, perdem a qualidade de mera colocação à disposição de locais ou de superfícies de imóveis em contrapartida de uma retribuição ligada ao decurso do tempo.

35. Nestas operações estamos perante contratos onde sobreleva a importância de outro tipo de serviços em relação à simples locação de espaço, nomeadamente, instalações ou áreas devidamente preparadas e apetrechadas para dar continuidade ao exercício de uma actividade comercial e/ou industrial.

36. São, assim, de excluir da isenção todas as situações que, apesar de partilharem alguns dos elementos preponderantes do contrato de locação, tal como definidos ao longo desta informação, caracterizam-se essencialmente por integrarem outras prestações de serviços conexas à fruição do imóvel e que implicam uma exploração activa dos bens imóveis, para além do simples gozo temporário do bem.

37. Mais se refere que a administração fiscal tem utilizado um critério preciso que permite distinguir as situações de locação do imóvel pura e simples - mero arrendamento - das outras situações em que esse arrendamento, nas condições em que é realizado, proporciona ao locatário um determinado valor acrescentado.

38. Assim, só se encontra isenta de IVA a locação de bens imóveis para fins habitacionais ou para fins não habitacionais - comerciais, industriais ou agrícolas - quando for efectuada "paredes nuas", no caso de prédios urbanos ou de parte urbana em prédios mistos, ou "apenas o solo" no caso de prédios rústicos.

39. No entanto, o conceito de "paredes nuas" não se limita aí, deve ser interpretado à luz da ideia de diferenciação entre o conceito civilístico de locação de bens imóveis (nos termos do artigo 2022º do Código Civil), o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição e o conceito de cedência temporária de estabelecimento ou cessão de estabelecimento ou cessão de exploração de estabelecimento (nos termos do artigo 1109º do Código Civil, na redacção da Lei nº 6/ 2006, de 27 de Fevereiro - Novo Regime de Arrendamento Urbano), transferência temporária e onerosa do gozo do prédio ou de parte dele, em conjunto com a exploração de um estabelecimento comercial ou industrial nele instalado.

40. Ou seja, o conceito "paredes nuas", não se limita ao facto de a locação ser acompanhada ou não de determinados bens de equipamento, mobiliário ou utensílios. Está intrinsecamente relacionado com a aptidão produtiva do imóvel, ou melhor, a preparação para o exercício de um actividade empresarial.

41. Este conceito permite, desde logo, limitar a isenção de locação de imóveis às situações em que cedência do gozo do imóvel não é acompanhada de quaisquer bens de equipamento instalados no imóvel ou acompanhada do fornecimento de mobiliário e/ou de outros utensílios.

42. Tratando-se de uma locação de espaços devidamente preparados para o exercício de uma actividade, apetrechado com um mínimo de condições que vão para além do conceito, necessariamente restrito de "paredes nuas", ou se for acompanhado de outras prestações de serviços, a isenção já não se verifica, ficando sujeita a imposto sobre o valor acrescentado.

B) NOÇÃO DE LOCAÇÃO DE BENS IMÓVEIS - JURISPRUDÊNCIA COMUNITÁRIA

43. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) entendeu que a operação de locação de bens imóveis, para poder beneficiar da isenção, deve reunir as características essenciais da locação, que incluem o direito de ocupar uma propriedade determinada como se se tratasse de um bem próprio e de excluir da mesma ou aí admitir outrem, bem como a tomada em consideração da duração dessa ocupação no consentimento das partes, em especial enquanto critério de fixação do preço; essas características devem, além disso, ser predominantes no contrato (...) isso significa excluir da isenção os contratos que, se bem que partilhem de alguns elementos do contrato de locação, se caracterizam essencialmente por uma prestação de serviços conexa à fruição do imóvel, daí a necessidade de distinguir se a operação deve ser considerada como ocupação de um bem imóvel ou como um serviço prestado, em relação ao qual o bem imóvel constitui uma condição incidental, embora essencial.

44. Em numerosos acórdãos, o TJUE definiu o conceito de locação de bens imóveis para efeitos de isenção do IVA, nos seguintes termos: i) é a operação económica em que o proprietário de um imóvel cede ao locatário (prestação de serviços) - acórdão C-409/98 de 9 de Outubro 2001; ii) o direito de ocupar o imóvel e dele excluir outras pessoas - acórdão C-275/01 de 12 de Junho 2003; iii) contra o pagamento de uma renda (contraprestação) - acórdão C-269/00 de 8 de Maio 2003; iv) por um prazo convencionado - acórdão C-284/03 de 18 Novembro 2004.

45. No entanto, para determinar a natureza de uma operação tributável, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão para apurar os seus elementos característicos.

46. Mais observa o acórdão do Tribunal de Justiça de 2001.10.09, no processo c-409/98 quanto à abrangência da isenção prevista no artigo 13º B, da Sexta Directiva: "(...) *A locação de bens imóveis na acepção do artº 13º B, alínea b), da Sexta directiva consiste, no essencial, no facto do proprietário de um imóvel ceder ao locatário, contra uma renda e por um prazo convencionado, o direito de ocupar o seu bem e dele excluir outras pessoas (...).* "É, pois, o proprietário que efectua a prestação de serviços tributável e o locatário que paga, em troca dela, uma contrapartida (...)"

47. No mesmo processo, consta das conclusões do Advogado-Geral: "*Com efeito, a opinião segundo a qual as características da locação devem ser predominantes num dado contrato, a fim de que este possa beneficiar da correspondente isenção, parece-nos muito importante para o objectivo ora em causa. De facto, isso significa excluir da isenção os contratos que, se bem que partilhem de alguns elementos do contrato de locação, se caracterizam essencialmente por uma prestação de serviço conexa à fruição do imóvel*

(...)"

48. Mais é referido neste documento, "(...) *para avaliar quais são os elementos predominantes num determinado contrato, não nos podemos limitar a um exame abstracto ou puramente formal do mesmo. Sendo necessário identificar a função económica do contrato, isto é, a função concreta que o mesmo é objectivamente chamado a desempenhar para satisfazer os interesses das partes. Por outras palavras, é necessário que seja identificado aquilo que, na tradição jurídica dos vários países europeus, é definido como a causa do negócio jurídico, que é precisamente entendida como a função económica do mesmo, destinada à composição dos interesses em jogo. No caso do contrato de arrendamento, como ficou dito, essa função consiste na transferência, de um sujeito para outro, por um dado período de tempo, da fruição exclusiva de um imóvel*".

49. Consta, ainda, do mesmo documento que, "(...) *Mesmo admitindo que se trata, de facto, de contratos distintos, estar-se-ia, todavia, também neste caso, na presença de dois negócios jurídicos estreitamente conexos, uma vez que se caracterizam pela mesma função económica. Isto é, mais uma vez, para estabelecer se a operação de que falamos pode ser considerada isenta de IVA, é necessário ter em conta a função que ela é chamada a desempenhar no seu todo*".

C) TAXA DE IVA APLICÁVEL ÀS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE ALOJAMENTO LOCAL

50. Nos termos da Portaria nº 517/2008, de 25 de Junho, o Decreto-Lei nº 39/2008, de 7 de Março, que aprova o novo regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, determina, no seu artº 3º, que são considerados estabelecimentos de alojamento local as moradias, apartamentos e estabelecimentos de hospedagem que, dispendo de autorização de utilização, prestem serviços de alojamento temporário, mediante remuneração, mas não reúnam os requisitos para serem considerados empreendimentos turísticos. De acordo com o nº 2 do mesmo diploma legal, esses estabelecimentos devem cumprir os requisitos mínimos de segurança e higiene definidos por portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas do turismo e da administração local.

51. São excepcionadas da isenção, operações próximas da locação típica de imóveis, mas que não se consubstanciam em arrendamentos, razão pela qual não se lhe aplicam os fundamentos da isenção, entre elas, as previstas na alínea a) do nº 29 do artº 9º do CIVA, "as prestações de serviços de alojamento, efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo".

52. De harmonia com o disposto na verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA, em conjugação com o nº 1 alínea a) do artº 18º do mesmo Código é passível da taxa reduzida de 6% o "Alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro. A taxa reduzida aplica-se exclusivamente ao preço do alojamento, incluindo o pequeno-almoço, se não for objecto de facturação separada, sendo equivalente a metade do preço da pensão completa e a três quartos do preço da meia pensão".

53. A expressão "estabelecimento de tipo hoteleiro" utilizada na redacção da verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA, é mais abrangente que a expressão "estabelecimentos hoteleiros", uma vez que o conceito de

"estabelecimento de tipo hoteleiro" abrange os estabelecimentos hoteleiros a que se refere o artº 11º do citado Decreto-Lei nº 39/2008, de 7 de Março, bem como outros estabelecimentos com funções análogas aos estabelecimentos hoteleiros, ou seja, engloba também os estabelecimentos que, independentemente da sua classificação, prestem serviços de alojamento (entende-se por serviços de alojamento, o alojamento propriamente dito, assim como prestações de serviços acessórias a esses alojamento, nomeadamente limpezas e prestações de serviço de apoio).

IV - CONCLUSÕES

A) CONTRATO DE ARRENDAMENTO A CELEBRAR COM OS PROPRIETÁRIOS DOS IMÓVEIS

54. Dado que se desconhece o clausulado dos contratos de arrendamento que a requerente pretende celebrar com os proprietários dos imóveis em causa e tendo apenas por base as operações económicas descritas, considera-se que o negócio de arrendamento dos prédios em questão, interpretado nos termos da presente informação e sob reserva de outro entendimento quanto ao negócio jurídico que efectivamente venha a ser concretizado, deve ser interpretado no seguinte sentido:

54.1 Embora a locação de bens imóveis esteja, em princípio, abrangida pela noção de actividade económica, constitui normalmente uma actividade relativamente passiva, não gerando um valor acrescentado significativo.

54.2 Sobre a determinação e para efeitos da aplicação da isenção do IVA, a jurisprudência do Tribunal de Justiça (acórdão C-498/98) resume-se do seguinte modo:

- i) a cessão que o proprietário de um imóvel faz a outra pessoa;
- ii) com exclusão de outras pessoas;
- iii) do uso e da sua fruição; por um prazo determinado;
- iv) em contrapartida do pagamento de uma renda.

54.3 Para saber se esta definição se ajusta a um pacto específico, devem tomar-se em consideração todos os elementos característicos da operação e as circunstâncias em que esta se desenvolve, revelando-se decisivo o seu conteúdo objectivo, qualquer que seja a qualificação que as partes lhe tenham concedido.

54.4 Parte-se do pressuposto que o contrato a celebrar não irá ser uma passiva colocação à disposição dos prédios em contrapartida de uma retribuição (renda) ligada ao decurso do tempo, mas uma prestação de serviços susceptível de ser diferentemente qualificada.

54.5 A função económica do contrato a celebrar entre as partes proporcionará um determinado valor acrescentado.

54.6 Acresce o facto da requerente (arrendatária) poder vir a pagar uma renda fixa ou variável ou uma combinação que envolva as duas modalidades de renda, em função de elementos objectivos previamente acordados, ou seja, em acumulação com a renda mensal, como contrapartida do arrendamento do imóvel, será fixada uma remuneração

variável.

54.7 Tal facto leva-nos a concluir que existirá um elemento remuneratório conexo com a fruição da exploração dos imóveis.

55. Somos, assim, de opinião que o arrendamento dos referidos prédios tem como objecto único a exploração de uma actividade económica e que o negócio descrito e ainda não concretizado extravasa a mera locação de bens imóveis prevista no nº 29 do artº 9º do CIVA.

56. Quanto à hipótese avançada pela requerente, de separação do arrendamento dos prédios da exploração activa dos referidos imóveis, separando as duas realidades com a intenção de isentar a primeira, em nosso entender constitui uma única operação.

57. Nesta perspectiva, nem as operações de arrendamento puro e simples ocorrerão sem a finalidade de com elas a requerente exercer uma actividade económica; nem a exploração dessa actividade de alojamento local temporário, ocorrerá sem uma concretização dos referidos arrendamentos.

58. Conclui-se no sentido de que se estará perante modelos de contrato a celebrar, onde sobreleva a importância de outro tipo de serviços em relação à simples locação de espaços que, apesar de partilharem de alguns dos elementos preponderantes do contrato de locação, se caracterizam por integrarem outras prestações de serviços conexas à fruição do imóvel, para além do simples gozo temporário do bem, pelo que a operação deve ser considerada como um serviço genericamente prestado e não com a característica específica que, em regra, é atribuída à ocupação de um bem imóvel.

B) TAXA DE IVA APLICÁVEL ÀS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE ALOJAMENTO LOCAL

59. Caso a requerente venha a reunir os requisitos mínimos a observar pelos estabelecimentos de alojamento local para exercer essa actividade, afigura-se-nos que aquela efectua serviços em tudo similares aos prestados em estabelecimentos do tipo hoteleiro se, para tal, vierem a ser licenciados de acordo com a legislação já referida. A ser assim, entendemos que esses serviços podem beneficiar do enquadramento na Verba 2.17 da Lista I, anexa ao Código do IVA e como tal sujeitos à taxa reduzida, prevista na alínea a) do nº 1 do artº 18º do mesmo Código.

60. Quanto à questão relacionada com a confirmação de que "os rendimentos colocados à disposição dos proprietários dos imóveis, pessoas singulares, a título de pagamento da renda, configuram, na esfera individual destes, rendimentos da Categoria F em sede de IRS", bem como relativamente "à respectiva retenção na fonte", tratando-se de matéria que extrapola a área de competências, da Gestão do IVA, deve ser colocada em sede da Área de Gestão do IRS.