

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 117/2012-T

Tema: IVA - encargos de gestão

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 117/2012-T

Tema: IVA, encargos de gestão

DECISÃO ARBITRAL

Requerente: ..., LDA

Requerida: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (“AT”)

I. RELATÓRIO

1. A sociedade ..., LDA (REQUERENTE), NIF 507 160 533 e sede na Avenida ..., requereu, em 24 de Outubro de 2012, a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 2, do n.º 1 do art. 3.º e dos arts. 15.º e segs. do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”).
2. O pedido da REQUERENTE tem em vista a obtenção de pronúncia arbitral relativamente à legalidade dos atos de autoliquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado, respeitantes aos períodos 1102 e 1103.
3. A REQUERENTE optou por não designar árbitro, tendo em consequência sido constituído o Tribunal Arbitral, na sede do CAAD, em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 2 e n.º 3 do art.º 6.º do RJAT, tendo sido designados, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, nos termos e prazos legalmente previstos, o coletivo de árbitros composto por: Desembargador Manuel Luís Macaísta Malheiros, na qualidade de árbitro presidente; Dra. Graça Martins e Dra. Ana Moutinho Nascimento, na

qualidade de árbitros-adjuntos (cf. ata de constituição do tribunal arbitral que se encontra junta aos autos e aqui se dá por reproduzida).

4. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.
5. A REQUERENTE sustenta, em síntese, o seu pedido no entendimento de ser aplicável ao pagamento anual por esta faturado aos membros do “...” (Clube) IVA à taxa reduzida, uma vez que no seu entender o serviço que presta a todos os seus clientes – Membros e não Membros do referido Clube, consiste em alojamento em estabelecimento do tipo hoteleiro, sendo que com referência ao valor faturado ao referidos Membros do Clube a REQUERENTE vinha liquidando IVA à taxa normal, enquanto aos demais clientes pelo alojamento nas mesmas moradias, a REQUERENTE liquidava IVA à taxa reduzida.
6. Concluiu a REQUERENTE pedindo a anulação dos atos de autoliquidação de IVA impugnados, se necessário após pedido ao Tribunal de Justiça da União Europeia para decidir a título prejudicial sobre a sua compatibilidade com a Diretiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro, nos termos do artigo 267.º do TFUE.
7. Para prova do alegado, a REQUERENTE juntou prova documental (3 documentos – Doc. 1 A, 1B, 2A, 2B, 3A e 3B) e arrolou prova testemunhal.
8. A REQUERENTE requereu ainda a junção aos autos do processo administrativo que integra os procedimentos de reclamação graciosa que correram termos na Direção de Finanças de ..., do processo administrativo que integra o procedimento de informação vinculativa que correu termos na Direção de Serviços do IVA com o n.º ... e, bem assim, a realização de inspeção judicial ao estabelecimento turístico da REQUERENTE.
9. Na sua contestação, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) suscitou as seguintes exceções: falta de objeto e inimpugnabilidade dos atos de indeferimento das reclamações graciosas, como meros atos confirmativos.
10. Na sua contestação a AT sustenta, no que à questão de fundo respeita, que os montantes cobrados pela REQUERENTE aos Membros do Clube não constituem remuneração de alojamento de tipo hoteleiro mas resultam, antes, da prestação de serviços de gestão do empreendimento, não passível de tributação em sede de IVA, à taxa reduzida.

11. Com o respetivo articulado, a AT juntou o processo administrativo e o pedido de informação vinculativa respeitante à matéria em discussão.
12. Por requerimento entretanto apresentado, a REQUERENTE requereu o aditamento do rol de testemunhas, o que foi deferido.
13. Na Primeira Reunião do Tribunal Arbitral, que teve lugar em 18 de Janeiro de 2013, a AT sustentou, ainda, a título de exceção que “a apresentação de declarações de substituição, configuram reclamações graciosas” [sic], pelo que o presente pedido de constituição do tribunal arbitral seria intempestivo e as reclamações que o antecederam seriam, por sua vez, atos inúteis e sem objeto”.
14. Na referida Primeira Reunião do Tribunal Arbitral foram, ainda, e para além do mais, face à conclusão de que tal se revelava necessário para a boa decisão da causa, designadas as datas para a produção da prova testemunhal e admitida a gravação da inquirição de testemunhas requerida pela REQUERENTE.
15. Em 15 de Março de 2013 foram ouvidas três das testemunhas arroladas,
16. Por Despacho interlocutório, que integra a ata da *supra* referida Reunião do Tribunal Arbitral de 15 de Março de 2013, que aqui se dá por integralmente reproduzido, foram julgadas improcedentes as exceções suscitadas pela AT na sua contestação e na Reunião do Tribunal Arbitral, e foi apreciada a tempestividade do pedido e a legitimidade das partes.
17. Por requerimento subsequente a REQUERENTE prescindiu das demais testemunhas por esta arroladas e da diligência de inspeção por esta, também, requerida.
18. Ainda, por requerimento subsequente foi junto pela REQUERENTE requerimento inicial e documentos anexos, relativos ao procedimento de informação vinculativa junto pela AT, a pedido da REQUERENTE, que não integrava aqueles elementos.
19. Tendo as partes prescindido de alegações orais foram por estas apresentadas, por acordo, de forma sintética, os seus argumentos de facto e de direito, por escrito.
20. Ambas as partes exerceram esse direito reafirmando, em síntese, a posição já expressa nos articulados.

II. QUESTÃO A DECIDIR

21. Conforme já se referiu, as exceções suscitadas foram conhecidas no despacho interlocutório, que integra a ata da *supra* referida Reunião do Tribunal Arbitral, de 15 de Março de 2013.
22. Atendendo às posições das partes assumidas nos articulados e nas alegações escritas apresentadas, e em conformidade com o disposto no n.º 1 do art. 660.º do Código de Processo Civil (CPC), a questão fundamental a dirimir por este tribunal arbitral consiste em saber se os montantes cobrados pela REQUERENTE aos Membros do Clube constituem remuneração de alojamento de tipo hoteleiro passível de tributação em sede de IVA, à taxa reduzida, o que adiante se examinará após a descrição da matéria de facto.

III. MATÉRIA DE FACTO

i) FACTOS

23. Tendo em vista a decisão da questão controvertida, o Tribunal Arbitral procede primeiramente ao julgamento da matéria de facto relevante para a pronúncia.
24. A REQUERENTE é um sujeito passivo de IRC, residente em território nacional e enquadrada no regime normal de IVA de periodicidade mensal (cf. Processo de Reclamação Graciosa n.º ... e Processo de Reclamação Graciosa n. ...).
25. A REQUERENTE encontra-se coletada pela atividade de “Aldeamentos Turísticos com Restaurante”(cf .Processo de Reclamação Graciosa n.º ... e Processo de Reclamação Graciosa n.º ...).
26. A REQUERENTE é proprietária e explora um estabelecimento de alojamento turístico de quatro estrelas sito no ..., denominado “...”, do tipo “Aldeamento Turístico” (cf. Doc. 1 que integra o Pedido de Informação, junto aos autos em 18 de Março de 2003 pela REQUERENTE).
27. O *supra* referido estabelecimento de alojamento turístico integra 96 unidades de alojamento (cf. Doc. 1 que integra o Pedido de Informação).

28. O estabelecimento de alojamento turístico integra, ainda, 3 restaurantes/bares, piscinas, ténis e ginásio (cf. Doc. 1 e 3 que integram o Pedido de Informação, junto aos autos em 18 de Março de 2003 pela REQUERENTE e depoimento das testemunhas ...e ...).
29. O contrato de adesão inicial, nos termos dos quais os clientes se tornaram Membros do Clube "...", nos termos das designadas Regras do Clube, previa o pagamento de uma quantia pecuniária inicial designada "purchaseprice" (cf. Cláusula 1 do Contrato de Adesão e depoimento da testemunha ...).
30. A qualidade de Membro do Clube depende do pagamento anual de encargos de gestão (cf. Cláusula 2 das Regras do Clube e depoimento das testemunhas ...).
31. A qualidade de Membro do Clube confere o direito à emissão de um Certificado ("Club Certificate") e confere os denominados direitos de ocupação ("rights of occupation").
32. Os direitos de ocupação dos Membro do Clube compreendem: i) o direito anual de uso exclusivo da unidade de alojamento identificada no Certificado, e de utilização das instalações do clube, ambos durante o período também identificado no Certificado, ii) o direito de convidarem terceiros a ocuparem a respetiva unidade e utilizarem as instalações do clube, no período identificado no Certificado, mesmo na sua ausência (cf. depoimento das testemunhas ..., ...e ... e Cláusula 1.1 e 1.3 das Regras do Clube).
33. Os direitos de ocupação e de utilização das instalações por parte dos Membros do Clube estão limitados ao período identificado no Certificado, podendo no entanto o Clube autorizar a sua utilização fora daquele período por parte desses mesmos Membros do Clube (cf. Cláusula 1.7 das Regras do Clube).
34. O Clube pode permitir a utilização das instalações por parte de outras pessoas, que não sejam Membros do Clube nem os respetivos Convidados (cf. Cláusula 1.6 das Regras do Clube).
35. De acordo com a Cláusula 2.2 das Regras do Clube os encargos anuais de gestão, cobrados aos Membros do Clube, correspondem a uma proporção justa e razoável, a decidir pelo Clube, dos custos líquidos estimados a suportar pelo Clube, para cada período acrescido de uma importância destinada a absorver o eventual "deficit" do ano anterior e a constituição de uma reserva, de acordo com o critério do Clube.

36. De acordo com a prova testemunhal produzida nos autos, os encargos cobrados aos Membros do Clube têm evoluído de acordo com a inflação mas também em função dos preços praticados pela concorrência, uma vez que o Clube, que já teve listas de espera, tem vindo a perder Membros, em virtude dos preços praticados por outras unidades hoteleiras, com oferta semelhante (cf. depoimento da testemunha ...).
37. De acordo com a Cláusula 2.3 das Regras do Clube, para além dos encargos de gestão, os Membros do Clube devem pagar o custo da eletricidade consumida durante a ocupação da unidade, quer sejam os próprios a ocupá-la ou seus Convidados.
38. De acordo com a prova testemunhal produzida nos autos e com o ponto 23 da Informação de suporte ao Pedido de Informação Vinculativa, os encargos de gestão são, atualmente, o único encargo suportado pelos Membros do Clube, no que respeita à contraprestação pela ocupação da unidade (cf. depoimento da testemunha ...).
39. De acordo com a Cláusula 2.5 das Regras do Clube os encargos anuais de gestão devem ser pagos no prazo de um mês, após solicitação para o efeito.
40. O pagamento dos encargos anuais de gestão é em regra exigido e efetuado antes do início do período de ocupação a que o Membro do Clube tem, anualmente, direito (cf. depoimento das testemunhas ..., ... e ...).
41. As unidades de ocupadas pelos Membros do Clube são equipadas e gozam de serviço de limpeza (cf. Doc. 1 e 3 que integram o Pedido de Informação, junto aos autos em 18 de Março de 2003 pela REQUERENTE e depoimento das testemunhas ... e ...).
42. Se o Membro do Clube não proceder ao pagamento anual, poderá ser suspenso o seu direito de ocupação e, mantendo-se o incumprimento poderá, a partir do ano seguinte, perder definitivamente a sua qualidade de Membro (cf. Cláusulas 2.5 e 8.1 das Regras do Clube depoimento das testemunhas ..., ...).
43. O Membro do Clube fica obrigado ao pagamento dos encargos de gestão durante o período de suspensão do seu direito de ocupação (cf. Cláusula 7.3 das Regras do Clube).

44. Os direitos de ocupação podem ser suspensos com referência a todas as semanas, relativamente às quais o Membro do Clube tenha esse direito (cf. Cláusula 7.2 das Regras do Clube).
45. O Membro do Clube pode peticionar aos Membros do Clube, em Assembleia Geral que tenha lugar a partir do segundo ano de suspensão, que revejam a suspensão do seu direito de ocupação, estando o Clube sujeito à decisão tomada (cf. Cláusula 7.6 das Regras do Clube).
46. O Clube cobra aos seus Membros o uso de determinadas instalações do Clube, bem como o fornecimento de comida, bebida e outros bens e serviços (cf. Cláusula 2.4 das Regras do Clube e depoimento das testemunhas ...e ...).
47. O Membro do Clube pode designar um candidato para assumir os seus direitos enquanto Membro do Clube, com referência a cada um dos Certificados que possuir, mediante o preenchimento de um Formulário de Designação e, sob condição de aceitação por parte do Clube desse candidato (cf. Cláusula 6.1 das Regras do Clube).
48. O Clube não aceitará o candidato designado pelo Membro do Clube se i) o Membro do Clube tiver dívidas para com o Clube, ii) se os seus direitos de ocupação estiverem suspensos, iii) se o Formulário de Designação não estiver adequadamente preenchido (cf. Cláusula 6.4 das Regras do Clube).
49. Se o Membro do Clube indicar candidatos com referência a todas as suas semanas e, conseqüentemente entregar todo os correspondentes Certificados, perde a qualidade de Membro (cf. Cláusula 6.1 das Regras do Clube).
50. Em caso de morte do Membro do Clube, os seus representantes ficam vinculados às Regras do Clube, enquanto não for indicado outro Membro em sua substituição, podendo esta indicação ser efetuada pelos representantes do Membro do Clube (cf. Cláusulas 4.3 e 6.6 das Regras do Clube).
51. O Clube pode alterar ou revogar a regras que regulam os direitos dos Membros do Clube desde que as regras não interfiram de forma significativa com os direitos de ocupação, nem impeçam a utilização das instalações do Clube (cf. Cláusula 3.1 das Regras do Clube).
52. O Membro do Clube pode renunciar à sua qualidade de Membro mediante a devolução do respetivo Certificado e a entrega de Formulário de Designação

assinado, com a indicação do candidato em branco, cessando os seus direitos e deveres, com exceção do pagamento dos montantes em dívida para com o Clube e do pagamento do montante indicado na Cláusula 9.2 das Regras do Clube.

53. O Membro do Clube que renuncie à e esta qualidade não terá direito a qualquer importância que o Clube receba de pessoa que adquira os direitos de ocupação correspondentes à respetiva semana (cf. Cláusula 9.3 das Regras do Clube).
54. As unidades de alojamento são ocupadas de forma temporária, quer pelos Membros do Clube, quer por clientes (cf. depoimento das testemunhas ... e ...).
55. Em 8 de Abril de 2011, a REQUERENTE fez a entrega da declaração periódica do IVA, respeitante ao período 1102, e o respetivo pagamento no valor de €14.463,77.
56. Em 5 de Maio de 2011, a REQUERENTE fez a entrega da declaração periódica do IVA, respeitante ao período 1103, e o respetivo pagamento no valor de €7.706,65.
57. Com referência aos períodos em questão, a REQUERENTE liquidou IVA à taxa reduzida sobre o pagamento anual faturado aos Membros do Clube, a título de alojamento.
58. Em 28 de Março de 2011, a REQUERENTE submeteu um pedido de informação vinculativa, nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, sobre o regime fiscal aplicável àquelas operações.
59. A Informação Vinculativa da Direção dos Serviços do IVA, prestada em 29 de Setembro de 2011, no Processo n.º ..., fixou o entendimento de que os serviços prestados a membros do Clube, são sujeitos a IVA à taxa normal e não à taxa reduzida.
60. Da referida Informação Vinculativa resultam as seguintes conclusões:

“CONCLUSÃO: 16. Revestem particular interesse para a caracterização das operações os documentos referenciados pela Requerente com os números 6 (tabela de preços relativos aos encargos de gestão), 8 (fatura com a descrição de “prestação periódica T2 [V01/w45]”) e, em certa medida, o 5 (regras e

informações uteis a observar pelos membros do clube). 17. Segundo a Requerente, a diferença entre o tratamento dado aos membros do clube e aos demais clientes, fixa-se na mera designação comercial de serviços com a mesma substância. A mostrar-se válido este argumento, os documentos referidos ficariam destituídos de utilidade na presente análise, pois, não obstante as particularidades que os diferenciam, prevaleceria a substância da operação sobre a forma. 18. Contudo, a leitura dos documentos apresentados, associados ao conjunto de regras e condicionalismos que estão na sua génese (Acordo de compra e Regras do Clube) evidencia que a relação entre o Clube e os seus membros, muito embora tenha por interesse recíproco o uso da moradia em determinado período do ano, não se confina na mera disponibilização do alojamento de tipo hoteleiro. 19. Trata-se de uma modalidade de time sharing mediante a qual o membro do clube detém um conjunto de direitos e obrigações, alienáveis de acordo com as regras determinadas e que adquiriu por certo valor, por tempo indeterminado. 20. Os encargos da gestão e demais custos incorridos pelo Clube, que o membro do Clube, aquando da adesão, se comprometeu a pagar numa base anual são compostos por um conjunto de parcelas que concorrem para a formação do valor respetivo e destinam-se, segundo os documentos analisados, a cobrir os custos de gestão e manutenção do complexo em que se insere a moradia, calculados em função dos resultados do ano anterior. Ou seja, são os custos estimados para o ano, acrescidos de uma compensação destinada a cobrir o deficit do ano anterior, se o houver, e uma reserva ou provisão, de acordo com o critério do Clube. 21. O teor do documento 6 (tabela de preços relativos aos encargos de gestão), embora não se trate de um documento com relevância fiscal, confirma perante o destinatário a natureza destas operações, a qual se reflecte na denominação do serviço prestado, na correspondente fatura (documento 8). 22. Também o documento n.º 5, regras e informações uteis a observar durante a estadia, não sendo determinante para a caracterização das operações, não deixa de confirmar a diferente natureza entre membro do Clube e cliente, ao mencionar as condições e benefícios (alguns adquiridos junto de terceiros) decorrentes da apresentação do respetivo cartão de membro. 23. Aparentemente, o consumo de eletricidade, que era inicialmente pago à parte dos encargos de gestão, é, atualmente, incluído na prestação dos encargos. Todavia, esta circunstância não altera a natureza da operação. 24. Segundo o acordo de compra, estes encargos são assumidos pelo membro do Clube, mesmo quando ocorre a suspensão dos direitos de ocupação da moradia e, em caso de morte do mesmo e enquanto o clube não aprovar um substituto, o seu representante pessoal assume o respetivo pagamento, a par da faculdade de apontar um candidato. 25. Não se pode, assim, corroborar o enquadramento

que a Requerente preconiza para as operações em causa, uma vez que a análise dos documentos que suportam essas operações contraria os argumentos ali esgrimidos. 26. Deste modo, o pagamento anual dos encargos de gestão que o membro do Clube faz, nos termos do Acordo de Compra relativa ao conjunto de direitos (e não apenas o direito de ocupação de uma semana em determinada moradia, conforme o descrito na presente informação e de acordo com os elementos de análise fornecidos), titulado por factura com a denominação do serviço “Prestação Periódica T2 [V0/W45]”, configura uma operação sujeita a imposto, tributada à taxa normal de IVA, que não se subsume numa prestação de serviço de alojamento de tipo hoteleiro” (cf. Pedido de Informação Vinculativa junto com o Procedimento Administrativo).

61. Em 31 de Outubro de 2011, a REQUERENTE apresentou nova declaração periódica de IVA, para o período de 1102.
62. Em 31 de Outubro de 2011, a REQUERENTE apresentou nova declaração periódica de IVA, para o período de 1103.
63. Nas declarações de substituição, a REQUERENTE liquidou IVA à taxa normal sobre o pagamento anual faturado aos Membros do Clube, a título de alojamento.
64. Em 26 de Março de 2012, deu entrada, em nome da REQUERENTE, no Serviço de Finanças de Loulé-1, reclamação graciosa deduzida contra a autoliquidação adicional de IVA, relativa a Fevereiro de 2011, no valor de €42.013,65.
65. A referida reclamação foi autuada com o n.º
66. Em 27 de Março de 2012, deu entrada, em nome da REQUERENTE, no Serviço de Finanças de ..., reclamação graciosa deduzida pela REQUERENTE contra a autoliquidação adicional de IVA, relativa a Março de 2011, no valor de €42.013,65.
67. A referida reclamação foi autuada com o n.º
68. Ambas as reclamações graciosas foram apresentadas nos termos do art.131.º do Código do Procedimento e Processo Tributário e indeferidas por despachos de 20 de Setembro de 2012, do Diretor de Finanças Adjunto de

ii) MOTIVAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

69. Os factos dados como provados integram matéria não contestada e demonstrada nos autos, quer através de documentos, quer através da prova testemunhal produzida.

iii) FACTOS DADOS COMO NÃO PROVADOS

70. Não existem factos dados como não provados, uma vez que todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram dados como provados.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

71. Conforme já avançado a questão a decidir no presente processo prende-se em saber se os montantes cobrados pela REQUERENTE aos Membros do Clube, a título de encargos de gestão, constituem remuneração de alojamento de tipo hoteleiro passível de tributação em sede de IVA, à taxa reduzida.

72. Sustenta a REQUERENTE, em síntese, que a prestação de serviços que presta aos Membros do Clube e aos clientes é idêntica, consistindo em alojamento de tipo hoteleiro.

73. Como, sobre o valor do pagamento anual faturado a clientes Membros do Clube, a REQUERENTE liquidava IVA à taxa normal, e sobre o valor faturado aos clientes pelo alojamento nas mesmas moradias, liquidava IVA à taxa reduzida, a REQUERENTE entendeu que devia tratá-los de modo uniforme para efeitos da sua sujeição a IVA, pelo que passou a liquidar IVA à taxa reduzida também sobre o pagamento anual faturado aos Membros do Clube, a título de alojamento, designadamente nos meses de Fevereiro e Março de 2011.

De modo a afastar qualquer dúvida sobre esse seu entendimento, a REQUERENTE apresentou, em 28 de Março de 2011, um pedido de informação vinculativa, tendo a informação vinculativa da Direção de Serviços do IVA dada no processo n.º ..., sancionada pelo Senhor Diretor-Geral, fixado todavia o entendimento de que os serviços prestados a Membros do Clube são sujeitos a IVA à taxa normal e não à taxa reduzida.

Em face da informação obtida, a REQUERENTE autoliquidou adicionalmente, sobre o valor dos mesmos serviços, o imposto à *taxa normal* objeto do presente

pedido de pronúncia arbitral, deduzindo, subseqüentemente, reclamação graciosa com referência a cada um dos períodos.

Sustenta a REQUERENTE ter dado azo então a um erro na autoliquidação de IVA, por entender que a taxa reduzida do IVA prevista na verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA em conjugação com a alínea a) do n.º 2 do artigo 18.º do mesmo diploma se aplica a quaisquer serviços de alojamento no âmbito da atividade de hotelaria ou com funções análogas, porquanto todos esses serviços se encontram em concorrência potencial.

De acordo com a REQUERENTE, o âmbito de aplicação da taxa reduzida em apreciação coincide com o da norma de incidência, vertida na alínea a) do n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA, que tributa as “prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo” e que tem por fonte a alínea a) do n.º 2 do artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro, que, por sua vez, manda tributar as “operações de alojamento, tal como definidas na legislação dos Estados-Membros, realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas.”

Mais sustenta que, segundo a legislação portuguesa que define o regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos “Presume-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” – (cf. art.º 43.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março).

Avança, ainda a REQUERENTE que a estrutura normal da prestação devida pelo hoteleiro ou similar se caracteriza pelo fornecimento de alojamento, refeições e prestação de serviços complementares, elementos típicos, que no entender da REQUERENTE estão presentes no serviço em causa nestes autos, na medida em que mediante um pagamento anual que dispensa o pagamento de qualquer outra contraprestação, o membro do Clube adquire o direito de uso para alojamento temporário de uma determinada moradia durante uma determinada semana de cada ano, não existindo no seu entender qualquer motivo para tratar de forma diferente em matéria fiscal o serviço de alojamento a curto prazo nos imóveis para férias e um qualquer outro serviço de alojamento prestado no sector hoteleiro em geral.

A REQUERENTE alega que os direitos de time-share não são mais do que uma ficção jurídica criada em torno de uma simples realidade económica, que consiste na prestação, perpétua ou temporária, de serviços hoteleiros. Invocando, ainda, que a lei expressamente determina que tais unidades de alojamento não se consideram retiradas da exploração de serviços de alojamento turístico pelo facto de se encontrarem sujeitas ao regime do direito de habitação turística – cfr. art.º 46.º, n.º 6 do Decreto-lei n.º 37/2011, de 10 de Março.

Finalmente, a REQUERENTE invoca, ainda, para sustentar a sua tese quede acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, a expressão “operações de alojamento realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas” deve ser interpretada em sentido lato dado que as operações de alojamento temporário análogas às fornecidas no sector hoteleiro estão com estas em situação de concorrência potencial (Acórdão de 12 de Fevereiro de 1998, proferido no processo C-346/96 - Caso Blasi) e, bem assim que “não existe qualquer motivo óbvio para tratar de forma diferente em matéria fiscal os alojamentos a curto prazo em bens imóveis para férias da concessão de alojamento no sector hoteleiro.” (Acórdão de 16 de Dezembro de 2010, proferido no processo C-270/09 - Caso MacDonald Resorts),

Do ponto de vista do cliente membro do Clube, o seu pagamento anual não constitui a contrapartida de uma prestação de serviços distinta e independente da prestação de serviços que consiste em fornecer serviços de alojamento turístico. Quando esse cliente paga o valor anual por cada um dos períodos de utilização do imóvel não têm a intenção de adquirir nenhum outro serviço que não o alojamento turístico num imóvel determinado durante uma semana do ano. Concluiu por isso a REQUERENTE que, o pagamento anual faturado aos Membros do Clube, a título de alojamento, designadamente nos meses de Fevereiro e Março de 2011, teve origem numa única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um carácter artificial, já que o “conjunto de serviços” nunca seria decomponível para efeitos de sujeição ao imposto, porque só tem sentido económico enquanto adstrito a uma funcionalidade única: a prestação de um serviço de alojamento em estabelecimento do tipo hoteleiro.

Mas mais, uma vez que o serviço de alojamento nos imóveis da REQUERENTE apresenta no essencial as mesmas funções do alojamento no sector hoteleiro em geral a neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do

IVA opõe-se a que prestações de serviços semelhantes, que se encontrem em concorrência entre si, sejam tratadas de modo diferente para efeitos de IVA.

74. Já a AT opõe-se ao sustentado pela REQUERENTE com fundamento no entendimento que no caso dos autos, nos encontramos perante um contrato de prestação de serviços inominado (prestação de serviços de gestão do empreendimento) e não perante uma locação de um imóvel que se traduza num alojamento de tipo hoteleiro, pelo que não é passível de tributação à taxa reduzida de 6%.

Alega a AT que a classificação dos serviços prestados pela REQUERENTE aos Membros do Clube como meros serviços de alojamento constitui uma violação do princípio da legalidade e da tipicidade consagrados no art. 103.º da Constituição da República Portuguesa uma vez que não existe identidade de serviços. Para demonstrar esta falta de identidade a AT invoca a título de exemplo que o cliente tipo de um qualquer estabelecimento hoteleiro não paga uma quantia inicial para usufruir do seu direito, nem mediante pagamentos anuais ocupa e usufrui de um espaço por si escolhido *ab initio*, por um período de tempo pré-determinado, nem tem a responsabilidade de caso o empreendimento sofrer prejuízos, de suportar os custos inerentes a esse facto.

Em suma, conclui a AT que não sendo a prestação de serviços prestada aos Membros do Clube e aos restantes hóspedes idêntica, não poderá à primeira ser aplicada a taxa reduzida de IVA.

75. Exposta a posição adotada pelas partes face à questão em apreço importa decidir sobre a taxa de IVA aplicável à prestação, paga anualmente pelos Membros do Clube (os denominados “encargos de gestão”).

A determinação do regime fiscal aplicável a esta prestação dependerá, assim, da qualificação dos serviços subjacentes a esta mesma prestação.

Conforme resulta dos factos dados como provados os Membros do Clube “...” pagam, anualmente e, em momento anterior ao da ocupação das unidades de alojamento, como contrapartida pela utilização dessas unidades, os denominados “encargos de gestão”.

Com efeito, como contrapartida dos denominados “encargos de gestão”, os Membros do Clube têm o direito a ocupar por um período pré-determinado do

ano, em regra, de uma a duas semanas, uma dada unidade de alojamento do “...”.

Conforme depoimento das testemunhas ouvidas, as unidades de alojamentos que ocupam estão equipadas, sendo ainda garantidos serviços de limpeza.

As unidades de alojamento em causa, quando não são ocupadas pelos Membros do Clube, são utilizadas, nas mesmas condições, por hóspedes do estabelecimento de alojamento turístico explorado pela REQUERENTE, a quem esta cobra a respetiva prestação de serviços, liquidando IVA à taxa reduzida.

Os Membros do Clube, à semelhança dos restantes hóspedes têm, ainda, acesso aos demais equipamentos do “...” (v.g. piscinas e campos de ténis) e, podem utilizar os serviços disponíveis mediante pagamento (vg. bar, restaurante, golf).

Durante o período a que os Membros do Clube têm direito a ocupar uma dada unidade de alojamento, esta não pode ser cedida pela REQUERENTE a Terceiros.

Resulta, assim, dos factos dados como provados que as unidades de alojamento que integram o “...”, são exploradas pela REQUERENTE de duas formas distintas: i) são disponibilizadas a Membros do Clube que adquiriram o direito à respetiva utilização, por um período determinado do ano; ii) pelo período remanescente são ocupadas por hóspedes, sendo esta ocupação dependente da respetiva disponibilidade no momento em que estes últimos efetuam a reservam ou procuram o alojamento.

A prestação de serviços relativa à ocupação das unidades de alojamento será, em qualquer dos casos, em tudo idêntica, já que quer os Membros do Clube quer os hóspedes têm direito à utilização exclusiva da unidade de alojamento em causa, e ambos beneficiam dos serviços de limpeza.

A diferença poderá estar no valor pago por essa mesma utilização e na denominação atribuída à contrapartida paga pela prestação de serviços, que na sua essência, em ambos os casos, consubstancia uma prestação jurídica de alojamento. Enquanto os Membro do Clube pagam os denominados “encargos de gestão”, anualmente, fixados, os hóspedes podem pagar o preço ao balcão, ou o que resulte do pacote turístico que adquirem.

Se, nos primeiros anos os “encargos de gestão” eram, em princípio, mais baixos que o valor pago pelos Não Membros pela ocupação, pelo mesmo período de tempo, de uma dada unidade de alojamento, atualmente, pode, até, já, não ser assim. Com efeito, da prova testemunhal produzida resulta que, por vezes, são praticados preços inferiores aos correspondentes “encargos de gestão” por forma a garantir a ocupação do empreendimento e oferecer condições que possam concorrer com as praticadas por outros estabelecimentos, de iguais características, explorados por outras entidades.

Da prova testemunhal produzida resultou, também, que o valor dos denominados “encargos de gestão” é, atualmente, fixado também em função dos preços praticados pelos outros empreendimentos, por forma a evitar que os Membros optem, em vez de ocupar as respetivas semanas no “...”, por ir passar as suas férias a outro empreendimento de iguais características.

Com efeito, foi também esclarecido que se os Membros não pagarem os encargos de gestão, num dado ano, a única consequência é que para garantirem o direito de ocupação no ano seguinte terão que pagar os “encargos de gestão”, em falta. E, se nos anos seguintes não exercerem os seus direitos de ocupação, nem pagarem os respetivos “encargos de gestão” perdem os seus direitos de utilização, ou seja, na prática deixam de ser Membros do Clube.

Significa, isto que se a REQUERENTE subir os “encargos de gestão” para valores que não sejam concorrenciais com os valores praticados no mercado, por iguais períodos de ocupação, em empreendimentos idênticos, os Membros do Clube poderão optar por deixar de exercer os seus direitos de utilização, abdicando conseqüentemente dessa sua qualidade.

Para, além, de algum eventual desconto em determinados serviços do clube, como por exemplo no golfe, os direitos de ocupação dos Membros, face à dos demais hóspedes, parecem apresentar, apenas, duas características diferenciadoras: aos Membros do Clube é sempre garantida a disponibilidade de uma dada unidade de alojamento, num dado período do ano, o que não se verifica com os demais hóspedes, que, anualmente, terão que garantir essa disponibilidade e, os Membros do Clube estão obrigados a pagar os “encargos de gestão” do ano anterior, se ainda o não tiverem feito, quando quiserem exercer o seu direito de utilização num dado ano, o que não se verifica com os demais hóspedes.

Quanto a esta última característica importa, no entanto, sublinhar que os Membros do Clube também só são obrigados a pagar os “encargos de gestão” do ano anterior, se quiserem voltar a exercer os seus direitos de utilização, pois se não o fizerem a única consequência que a REQUERENTE parece retirar deste não pagamento é a perda de qualidade de Membro do Clube.

Em face do exposto, conclui-se que da contraprestação dos denominados “encargos de gestão”, resultam características da locação na medida em que a REQUERENTE se obriga a proporcionar à um dado Membro o gozo temporário (em regra, uma a duas semanas) de uma coisa (unidade de alojamento), mediante retribuição (pagamento dos denominados “encargos de gestão”).

Nos termos do art. 135.º, n.º 1, alínea l) da Diretiva 2006/112/CE do Conselho e, em conformidade com o disposto no artigo 9.º, n.º 29, alínea a) do Código do IVA a locação de bens imóveis é isenta de IVA.

Nas decisões das reclamações gratuitas, contra as quais a REQUERENTE também se insurge conclui-se que “a relação entre o Clube e os seus membros, muito embora tenha por interesse recíproco o uso da moradia em determinado período do ano, não se confina na mera disponibilização do alojamento de tipo hoteleiro, tratando-se de uma modalidade de Time-sharing, mediante a qual o membro do Clube, detém um conjunto de direitos e obrigações, alienáveis de acordo com as regras determinadas e que adquiriu por certo valor, por tempo indeterminado” (cf. pág. 4 do projeto de decisão da reclamação gratuita n.º ... e da reclamação gratuita ...).

Mesmo que esteja em causa uma modalidade de time-sharing, não obsta, à conclusão tirada, dado que o titular de um direito de utilização periódica tem um direito de utilização comparável à locação, tal como este conceito é interpretado para efeitos de IVA.

Neste sentido, as conclusões da Advogada-Geral VerikaTrstenjak apresentadas em 7 de Setembro de 2010, no Processo C-270/09 (Macdonald Resorts Limited contra The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs) das quais resulta que “importa constatar que, independentemente da forma como a sua natureza jurídica é definida pelo direito dos Estados-Membros (54), um direito de utilização periódica concede ao seu titular um direito de utilização comparável à locação de espaço habitacional” (cf. n.º 103 das referidas conclusões).

Para chegar a esta conclusão, parte-se dos seguintes pressupostos: i) as isenções tributárias previstas na Diretiva constituem conceitos autónomos de direito comunitário que devem ser objeto de uma definição comunitária; ii) a característica fundamental do conceito de “locação” (tal como entendido pelo Tribunal de Justiça), consiste em “conferir ao interessado, por um período acordado e em contrapartida de remuneração, o direito de ocupar um imóvel como se fosse o proprietário e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito”; iii) 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 objetivo, qualquer que seja a qualificação que as partes lhe tenham dado (cf. n.º 102 das referidas conclusões).

Ora, como referido, entendemos que as condições de utilização das unidades de alojamento ora em causa, tal como resultam dos factos provados nos presentes autos, apresentam as características próprias da locação, tal como este conceito tem sido desenvolvido pelo Tribunal de Justiça.

Com efeito, logo que o Membro do Clube paga os denominados “encargos de gestão” relativos ao ano em causa, dispõe da prerrogativa de ocupar uma unidade de alojamento como se fosse proprietário dela e de excluir qualquer outra pessoa dessa prerrogativa durante um período específico.

Sucedo, porém, que a Diretiva exceciona da isenção aplicada à locação “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.” (cf. art 135.º, n.º 1, alínea l) e n.º 2, alínea a) da Diretiva 2006/112/CE).

Esta exceção foi transposta para o nosso ordenamento jurídico pela alínea a) do n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA nos seguintes termos: esta isenção não abrange

“As prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo”.

Importa, portanto, atender à interpretação que a nível comunitário tem, ainda, sido feita da expressão “prestação de serviços de alojamento no sector hoteleiro ou em sectores com funções análogas”, para determinar da aplicabilidade desta derrogação ao caso vertente.

Nas conclusões do Advogado-Geral Jacobs apresentadas em 25 de Setembro de 1997, no Processo C-346/95 (Elisabeth Blasi contra FinanzamtMünchen) sustenta-se que a expressão “sectores com funções análogas” deve ser entendida em sentido lato, na medida em que se destina a garantir que as prestações de alojamento temporário análogas às do sector hoteleiro e, por conseguinte, em situação de concorrência potencial com estas, sejam tributadas.

Nas referidas conclusões do Advogado-Geral avança-se, ainda, que o critério do fornecimento de alojamento de curta duração garante a tributação de operações efetuadas por sujeitos passivos cuja atividade é semelhante à atividade essencial levada a cabo por um hotel, nomeadamente a prestação de alojamento temporário no quadro de uma relação comercial.

Ora, voltando ao caso vertente, e como resulta dos factos dados como provados, os Membros do Clube têm o direito à ocupação das unidades de alojamentos por períodos curtos (em regra, uma a duas semanas) e estas unidades, além de se encontrarem equipadas, gozam de serviço de limpeza. Os Membros do Clube têm ainda direito de acesso às demais instalações do empreendimento turístico em causa e serviços por este prestados, nas condições dos demais hóspedes. Trata-se, portanto, de uma utilização em tudo semelhante àquela que é típica de um hóspede de um hotel.

Está portanto também aqui em causa a prestação de alojamento temporário no quadro de uma relação comercial e, bem assim de uma prestação de alojamento temporário idêntica à que é prestada no sector hoteleiro e, por conseguinte, em situação de concorrência potencial com este.

Acertada que está a aplicação no presente processo da regra de que as operações de alojamento realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas são excluídas da referida isenção tributária importa apurar a que taxa devem estas operações ser tributadas.

Decorre do Considerando 7 da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, que “O sistema comum do IVA deverá, ainda que as taxas e isenções não sejam completamente harmonizadas, conduzir a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, no território de cada Estado-Membro, os bens e os serviços do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição.”

De acordo com o art. 98.º da Diretiva 2006/112/CE, os Estados-Membros podem aplicar taxas reduzidas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do Anexo III desta Diretiva.

Este Anexo III, que define a lista das entregas de bens e das prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas, identifica no seu ponto 12) o “Alojamento em hotéis e estabelecimentos do mesmo tipo, incluindo alojamento de férias e utilização de parques de campismo e de caravanismo”.

Por sua vez, resulta da verba 2.17 da lista I anexa ao Código do IVA que o “Alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro” beneficia da taxa reduzida do IVA. 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” (cf. ainda art. 18.º do Código do IVA).

Na Informação vinculativa proferida no Processo n.º ... (despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Diretor-Geral, em 20-10-2011) sustenta-se que “A expressão “estabelecimento de tipo hoteleiro” utilizada na redação 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).”

Acompanhamos, também, este entendimento, na medida em que o legislador português ao recorrer a esta expressão terá procurado abranger quer os estabelecimentos hoteleiros quer os estabelecimentos do mesmo tipo, tal como esta também esta parece ter sido a intenção do legislador comunitário ao recorrer à expressão “Alojamento em hotéis e estabelecimentos do mesmo tipo”, no já referido Anexo III da Diretiva 2006/112/CE.

Importa, portanto, analisar se as unidades de alojamento disponibilizadas aos Membros do Clube, podem integrar o conceito de estabelecimento de tipo hoteleiro para este efeito.

Por estabelecimento hoteleiro entende-se “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” (cf. art. 11.º do Regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos), como é o caso dos hotéis, hotéis – apartamentos e pousadas.

Como se viu, para a AT os estabelecimentos de tipo hoteleiro são todos os outros estabelecimentos com funções análogas aos estabelecimentos hoteleiros, ou seja, todos os estabelecimentos que prestem serviços de alojamento, entendido como o alojamento propriamente dito, assim como as prestações de serviços acessórios a esses alojamento, nomeadamente limpezas e prestações de serviço de apoio.

Acrescentamos a este entendimento da AT porventura uma limitação, relacionada com o período de ocupação, podendo estabelecer-se como indicativo um período de 30 dias, por ser este o período legalmente previsto para que se possa presumir a existência de uma prestação de serviços de alojamento turístico.

Com efeito, de acordo com o n.º 2, do art. 43.º do já referido Regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos “Presume -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”.

Ora, se por um lado os estabelecimentos hoteleiros, enquanto empreendimentos turísticos, prestam por natureza uma prestação de serviços de alojamento turístico, o que nos permite recorrer a um elemento deste conceito, por outro não nos parece ser passível de ser qualificado como um estabelecimento de tipo hoteleiro, um estabelecimento em que a prestação de serviços de alojamento não seja efetuada com caráter de curta duração.

No caso vertente, as unidades de alojamento em causa estão integradas num estabelecimento de alojamento turístico, mais concretamente um “Aldeamento Turístico” que integra, além de 96 unidades de alojamento, restaurantes/bares, piscinas, ténis e ginásio.

Como se viu, a prestação de serviço de alojamento que é prestada aos Membros do Clube no exercício dos seus direitos de utilização é, em tudo idêntica à dos demais hóspedes a quem é, nos termos legais, prestada uma prestação de serviços de alojamento turístico, tributada à taxa reduzida em sede de IVA.

Mesmo que, no mesmo empreendimento não fosse prestada uma prestação de serviços de alojamento turístico a Não Membros do Clube, certo é que aos Membros do Clube são prestados serviços de alojamento, entendido como o alojamento em unidades totalmente equipadas, assim como as prestações de serviços acessórias a esse alojamento, nomeadamente limpezas e prestações de serviço de apoio.

Em face desta conclusão, entendemos estar em causa no presente processo um “Alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro”, nos termos e para os efeitos da verba 2.17 da lista I anexa ao Código do IVA.

A circunstância de estar em causa o pagamento de denominados “encargos de gestão” não põe em causa esta conclusão, uma vez face à prova produzida resulta manifesto que os Membros do Clube pagam esses encargos, com a intenção clara de utilizar periodicamente, uma dada unidade de alojamento, não só totalmente equipada mas em que são também garantidos os serviços de apoio típicos de um estabelecimento hoteleiro.

Note-se que, no Acórdão proferido no Processo C-270/09, o Tribunal de Justiça indicia que na análise da operação se pode atender à intenção final com que os membros efetuam o pagamento dos serviços recebidos.

Estava em causa neste processo a comercialização dum programa de «opções» denominado «...», e que consistia na atribuição de direitos contratuais que conferiam ao seu adquirente pontos que podiam ser utilizados anualmente para ocupação e utilização de alojamentos em regime de utilização periódica nos empreendimentos turísticos da

Neste contexto, o Tribunal entendeu que se pode utilizar como critério de apreciação a intenção final com que os membros efetuam o pagamento dos serviços recebidos, concluindo que “ o cliente assina o contrato inicial, não com a intenção de colecionar pontos, mas com o propósito de utilizar periodicamente uma residência ou de obter outros serviços que serão selecionados posteriormente. A compra de «direitos a pontos» não é, por isso,

uma finalidade em si mesma para o cliente. A aquisição desses direitos e a conversão dos pontos devem antes considerar-se como operações prévias realizadas para poder vir a exercer um direito de utilização periódica de uma residência, o direito de alojamento num hotel ou outro serviço.(...)”.

É certo que esta apreciação por parte do Tribunal de Justiça visava determinar o lugar da prestação, mas para o que para o presente caso importa indicia que na qualificação da prestação subjacente ao pagamento dos encargos de gestão importa atender à intenção final com que os Membros efetuam esse pagamento.

No caso em apreciação, o cliente ao pagar, anualmente, para manter a sua qualidade de Membro de um clube está verdadeiramente a pagar pela utilização, no ano do pagamento, da unidade de alojamento em causa. A intenção final dos Membros do Clube é a utilização dessa unidade de alojamento, essa é de facto a atividade principal que está em causa.

Note-se, aliás, que a componente de garantia dessa utilização, que justificará a obrigação de pagamento mesmo que não haja ocupação, poderá também suceder no setor hoteleiro, sempre que haja uma reserva, em que já não possa ser exercido o direito ao reembolso. Em ambos os casos, a operação implica o pagamento (independentemente da denominação que lhe seja dada) por contrapartida da prestação do serviço de alojamento.

Acresce que, também não altera a conclusão a que se chegou, o facto de, por contrato, estes encargos de gestão deverem ter em conta “os custos líquidos estimados a suportar pelo Clube, para cada período acrescido de uma importância destinada a absorver o eventual “deficit” do ano anterior e a constituição de uma reserva, de acordo com o critério do Clube”, essencialmente, por três razões.

Estes elementos não são estranhos à formação do preço pelo qual são disponibilizadas as unidades de alojamento nos estabelecimentos hoteleiros e pagos pelos hóspedes destes empreendimentos. Da prova produzida resultou que os “encargos de gestão” são fixados, sobretudo nos últimos anos, atendendo aos preços praticados nos estabelecimentos hoteleiros concorrentes e, finalmente, porque nos resulta evidente que se estes “encargos de gestão” não acompanharem os demais preços praticados por esses mesmos estabelecimentos hoteleiros concorrentes, os Membros do Clube deixarão de exercer os seus direitos de utilização.

Procurando os Membros do Clube uma prestação de serviços de alojamento, idêntica à prestada por estabelecimentos de tipo hoteleiro, e tendo essa prestação de alojamento, efetivamente, todas as características típicas do alojamento turístico deverá a mesma ser enquadrada no conceito de “Alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro”, nos termos e para os efeitos da verba 2.17 da lista I anexa ao Código do IVA, independentemente da denominação que se atribuída ao valor pago pelos Membros do Clube. Só este entendimento nos parece, aliás, conforme ao princípio da prevalência da substância sob a forma (cf. n.º 3 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária).

Também, não é posta em causa esta conclusão, se estiver em causa, como é invocado pela AT uma modalidade de time-sharing.

Já nos finais dos anos 80, MARIA DOS PRAZERES LOUSA sustentava que “Em relação à atividade de gestão dos empreendimentos sobre que se constituam DHP são realizadas operações (prestações de serviços) passíveis de tributação em IVA. Assim o montante da prestação periódica, na parte em que não seja tida como mero reembolso de despesas, considera-se remuneração de um conjunto de prestações de serviços diferenciados, pelo que a taxa aplicável será de 17 por cento. Todavia, o reforço da componente turística imprimida inequivocamente ao DHP pelo Decreto-Lei n.º 130 /89 poderá vir a ser invocado como argumento de peso no sentido de as prestações periódicas pagas pelos titulares dos DHP serem equiparadas, em termos de taxas aplicáveis, a prestações de serviços efetuadas pelos estabelecimentos hoteleiros.” (LOUSA, MARIA DOS PRAZERES, “Aspectos Fiscais do Direito Real de Habitação Periódica”, in Fisco, n.º 11, 15 de Setembro de 1989, pág. 9).

Também, neste sentido apontava ,ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA sustenta que “Uma vez que só podem ser constituídos direitos reais de habitação periódica sobre edifícios, ou as respetivas frações, integrados em empreendimentos turísticos classificados, nos termos da “lei hoteleira”, como hotéis-apartamentos, aldeamentos turísticos ou apartamentos turísticos, ou ainda como conjuntos turísticos e que não se consideram retiradas da exploração hoteleira as frações objeto dos direitos reais de habitação periódica, pode suscitar-se a seguinte questão: a prestação periódica (ou parte dela) não constituirá contrapartida de um conjunto de prestações de serviços enquadráveis na verba 3.7 da lista II do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, sendo passível de imposto à taxa (reduzida) de 8 por cento? A Administração Fiscal sustentou, na vigência do Decreto-Lei n.º 355/81, tratar-

se de prestações de serviços tributáveis, como um todo à taxa normal do imposto sobre o valor acrescentado, tendo-se limitado a reiterar a sua posição após publicação do Decreto-Lei n.º 130/89, sem reanálise atenta do que neste se dispõe. “ (FERREIRA, ROGÉRIO M. FERNANDES, TIME-SHARING – Aspectos Fiscais, Escher, 1991, pág136).

Entendendo, hoje, a AT por estabelecimentos de tipo hoteleiro, para este efeito, os estabelecimentos que, independentemente da sua classificação, prestem serviços de alojamento, entendendo-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, não vemos como não se possa entender integrar também neste conceito a prestação de serviços de alojamento, quando estejam em causa, simultaneamente, direitos de utilização periódica e reunidos aqueles requisitos.

Note-se que, no Processo C-270/09, em que estava em causa o tratamento de negócios relacionados com a aquisição de direitos de utilização periódica em matéria de IVA, o Governo Português sustentou no que respeita à qualificação da prestação de serviços em causa que “O Governo português entende que, desde que um membro de um clube de férias transfira para este um determinado montante pecuniário ou transmita um direito de utilização periódica próprio em troca de uma determinada quantidade de pontos, o referido montante pecuniário ou o referido direito de utilização periódica representam a contrapartida por uma prestação de serviços a título oneroso que é constituída pelo alojamento num empreendimento turístico, independentemente do facto de o empreendimento turístico ser propriedade do próprio clube de ou um terceiro, que fatura ao clube a referida prestação de alojamento.” (cf. n.º 21, das conclusões da Advogada-Geral VerikaTrstenjak apresentadas em 7 de Setembro de 2010, no Processo C-270/09).

Em conclusão, a posição adotada neste processo, em que se conclui estar-se na presença de uma prestação de serviços de alojamento em tudo análoga à prestação de serviços de alojamento turístico alicerça-se, ainda, no entendimento que a sujeição a taxas de IVA diferentes de duas prestações de serviços análogas não poderia deixar de contrariar os princípios de uniformidade da taxa, da neutralidade fiscal inerentes ao sistema comum de IVA e da eliminação de distorções da concorrência.

Como resultou provado nos autos, os Membros do Clube consideram que a prestação de serviço que usufruem é, idêntica, à prestada por outros

empreendimentos na zona, e que lhes é disponibilizada na qualidade de hóspedes/clientes.

Para que um imposto seja neutro é necessário que não determine “uma alteração dos preços relativos das alternativas sobre que recaem as escolhas dos agentes económicos, não originando assim distorções no seu comportamento” (cf. BASTO, JOSÉ GUILHERME XAVIER DE, “A tributação do consumo e a sua coordenação internacional”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (164), Lisboa 1991, pág. 29).

No caso vertente, se se aceitar a aplicação de uma taxa de IVA diferente a prestações de serviço de alojamento, com características idênticas, poder-se-á provocar um efeito de substituição, na medida em que os Membros do Clube poderão optar pelo não exercício dos seus direitos de utilização, em função da opção de passarem período idêntico num estabelecimento hoteleiro, em virtude de sobre aqueles recair uma maior carga fiscal.

Entendemos, assim, que a posição adotada no presente processo favorece uma aplicação coerente das disposições em matéria de IVA ao presente processo, na medida em que não parece existir qualquer motivo óbvio para tratar de forma diferente em matéria fiscal os alojamentos a curto prazo em unidades de alojamento, ao abrigo de um direito que garante essa utilização, anual, num período e unidade pré-determinados, da concessão de alojamento no sector hoteleiro.

Em suma, entendemos que as prestações de alojamento análogas às do sector hoteleiro (como se verifica no caso vertente) e, por conseguinte, em situação de concorrência potencial com estas, devem ser tributadas à mesma taxa, neste caso à taxa reduzida.

V. DECISÃO

Em face do exposto, acorda o coletivo dos árbitros do Tribunal Arbitral em julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, pelo que anula as liquidações de IVA impugnadas.

Valor da causa: € 84 027,30

Custas a cargo da Entidade Requerida, no montante de 2 754 € de acordo como artigo 12.º, n.º 2 do RJAT e do artigo 4.º, n.º 4 do RCPAT.

* * *

Notifique.

Lisboa, 21 de Maio de 2013.

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138.º, número 5 do Códigode Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) doRJAT, com versos em branco e revisto pelo Coletivo de Árbitros.

Os Árbitros,

(Manuel Luís Macaísta Malheiros)

(Graça Martins)

(Ana Moutinho Nascimento)