

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 19.º

Assunto: Direito à dedução – Iva suportado na edificação de imóvel que se destina à afetação à atividade de alojamento local após o respetivo licenciamento.

Processo: nº **15227**, por despacho de 2019-10-31, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

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

1. O sujeito passivo requerente, enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral, desde 2016-11-04, iniciou a atividade na mesma data. Está, ainda, registado como prosseguindo, a título principal, a atividade de "Compra e Venda de Bens Imobiliários" - CAE 68100, sendo um sujeito passivo que pratica simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem direito à dedução, utilizando como método de dedução a afetação real de todos os bens.

2. A requerente adquiriu, em 2018, um imóvel (terreno para construção) e, após submissão e aprovação do projeto de edificação, irá iniciar as obras destinadas à habitação cujo destino final não será a venda, mas sim a afetação à atividade de alojamento local após o respetivo licenciamento.

3. Sendo a atividade de alojamento local uma atividade sujeita a IVA, mas atendendo a que a licença de utilização para a referida atividade só será emitida após o término da construção, vem a requerente questionar sobre a possibilidade da dedução do IVA suportado desde o início do processo de construção, uma vez que, tal como foi exposto anteriormente, a edificação servirá, não para venda, mas para o exercício da atividade de alojamento local, atividade essa sujeita a IVA.

Enquadramento em sede de IVA:

4. 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 art. 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.

5. O n.º 1 do art. 4.º do referido diploma 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.

6. O n.º 2 daquele art. 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".

7. As prestações de serviço que a requerente descreve como pretendendo realizar consubstanciam-se em serviços de alojamento e, 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 de isenção da alínea 29) do art. 9.º do Código do IVA (CIVA).

8. Relativamente ao direito à dedução do imposto suportado está condicionado ao facto de este ser mencionado em documento processado de forma legal, o que se deve entender como contendo os requisitos previstos no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.

9. O imposto suportado apenas é suscetível de dedução quando referente a operação que em que o sujeito incorreu para a realização das operações por si praticadas e suscetíveis de tributação em sede deste imposto.

10. Em sede de IVA, tratando-se de sujeito passivo misto (pratica operações sujeitas a IVA e operações isentas de IVA) deve observar-se a doutrina prevista no art. 23.º do CIVA, sugerindo-se também leitura do Ofício-Circulado n.º 30103/2008, de 23 de abril, para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto suportado.

11. Em termos genéricos, temos subjacente ao exercício do direito à dedução do imposto suportado o facto de as operações que o suportam (no exercício de uma atividade económica) terem uma relação direta com as operações praticadas a jusante e que serão operações tributáveis, assim resulta do disposto no art. 19.º e seguintes do CIVA.

12. Assim, confere direito à dedução integral, o imposto suportado nas aquisições de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações que, integrando o conceito de atividade económica para efeitos do imposto, sejam tributadas, isentas com direito a dedução ou, ainda, não tributadas que conferem esse direito, nos termos da alínea b), II, do n.º 1 do art. 20.º do CIVA.

13. Caso o imposto seja suportado na aquisição de bens ou de serviços exclusivamente afetos a operações sujeitas a imposto, mas sem direito a dedução ou a operações que em sede de IVA não se insiram no exercício de atividades económicas, não é, naturalmente, admissível o do exercício do direito à dedução.

14. Segundo o previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA, sempre que esteja em causa a determinação do IVA dedutível respeitante a bens ou serviços parcialmente afetos à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica, é obrigatório o recurso à afetação real dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens ou serviços nessas e nas restantes operações, conforme se prevê no n.º 2 do mesmo artigo.

15. Tratando-se de bens ou serviços afetos à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, parte das quais não conferem direito à dedução, a alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo 23.º do CIVA, estabelece que o imposto dedutível seja determinado mediante a

utilização de uma percentagem, apurada nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, sem prejuízo de o sujeito passivo poder optar pela afetação real, nos termos do n.º 2.

16. No caso de utilização da afetação real, obrigatória ou facultativa, e ainda segundo o n.º 2 do art. 23.º do CIVA, os critérios a que o sujeito passivo recorra para determinar o grau de afetação ou utilização dos bens e serviços à realização de operações que conferem direito a dedução ou de operações que não conferem esse direito, podem ser corrigidos ou alterados pela Autoridade Tributária (AT), com os devidos fundamentos de facto e de direito, ou, se for caso disso, fazer cessar a utilização do método, se se verificar a ocorrência de distorções significativas na tributação.

17. As correções ou alterações a que se refere o número anterior devem ser promovidas pelos competentes serviços de inspeção, quando, no exercício das respetivas competências detetem vantagens injustificadas no exercício do direito à dedução.

18. Concretamente em relação ao caso em análise, considerando estar perante um sujeito passivo que pratica operações sujeitas a IVA e operações isentas de IVA, diremos que o imposto suportado na construção de um imóvel afeto a alojamento local, é suscetível do direito à dedução integral. Efetivamente, a ora requerente está registada como prosseguindo, a título secundário, a atividade de "Alojamento Mobilado Para Turistas" - CAE 55201, desde 2017-01-30, sendo que a atividade de alojamento local é uma operação sujeita a IVA nos moldes gerais previstos no CIVA, pelo que o direito à dedução do imposto suportado também ocorrerá nos termos gerais.

19. Assim, quanto ao direito à dedução do imposto suportado com os trabalhos que precedem o início da exploração do estabelecimento de alojamento local, refira-se que o facto de esses trabalhos serem realizados previamente ao início da referida exploração não retira à requerente o direito à dedução do IVA, na condição desta ter a intenção, confirmada por elementos objetivos, de naquele prédio desenvolver uma atividade tributada, e de se verificarem os requisitos previstos nos artigos 19.º e seguintes do CIVA.

20. Este entendimento é, de resto, confirmado pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), da qual citamos, a título de exemplo o acórdão proferido no processo C-37/95, de 15 de janeiro de 1998, segundo o qual "(o) artigo 17.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, deve ser interpretado no sentido de permitir que um sujeito passivo, agindo como tal, deduza o IVA de que é devedor relativamente a bens que lhe foram entregues ou serviços que lhe foram prestados para efeitos de trabalhos de investimento destinados a serem utilizados no âmbito de operações tributadas.

O direito à dedução subsiste mesmo que, por razões alheias à sua vontade, o sujeito passivo jamais tenha feito uso de tais bens e serviços para realizar operações tributadas. Sendo caso disso, a entrega de bens de investimento durante o período de ajustamento pode dar lugar ao ajustamento da dedução nas condições previstas no n.º 3 do artigo 20.º da Diretiva 77/388".

21. Concluindo, conforme ficou expresso, cumpridas as exigências relativas ao direito à dedução previstas nos artigos 19.º e seguintes do CIVA, o facto de o

IVA ser suportado na construção do imóvel previamente ao início da exploração do estabelecimento de alojamento local, não é impeditivo do exercício do direito à dedução do imposto suportado.