

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: al c) do n.º 1 do art. 18.º
- Assunto: Operações imobiliárias – Operações sujeitas e não isentas a realizar em edifício destinado a comércio e serviços, em resultado dum projeto imobiliário a desenvolver num prédio urbano do proprietário destinado à operacionalização do negócio
- Processo: nº 16664, por despacho de 2020-01-24, 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:

### I - FACTOS APRESENTADOS E ENQUADRAMENTO DO SUJEITO PASSIVO

**1.** Após consulta efetuada ao sistema informático da AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, constata-se que a Requerente encontra-se registada, para efeitos de IVA, com a atividade principal de "ARRENDAMENTO DE BENS IMOBILIÁRIOS" - CAE 68200, e secundárias de "COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS" - CAE 68100, "CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIOS (RESIDENCIAIS E NÃO RESIDENCIAIS)" - CAE 41200 e "OUTRAS ACTIVIDADES AUXILIARES DOS TRANSPORTES TERRESTRES" - CAE 52213, tendo enquadramento no regime normal, com periodicidade mensal, como sujeito passivo misto, utilizando para efeitos do exercício do direito à dedução o método da afetação real de todos os bens e serviços.

**2.** Conforme consta da petição apresentada para efeitos do presente pedido de informação vinculativa, no âmbito da sua atividade, a Requerente é promotora de um projeto imobiliário a desenvolver num prédio urbano do qual é proprietária e que contempla a criação de um edifício destinado a comércio e serviços, designado de ..... ParK ("xxx"), composto por duas torres.

**3.** A Requerente tem a intenção de explorar ativamente o ("xxx") mediante a celebração de contratos de disponibilização de espaço e de prestação de serviços no âmbito de uma oferta integrada de "office center."

**4.** Pese embora a construção do ("xxx") ainda não se encontrar concluída (teve início em 27 de dezembro de 2017), a Requerente já deu início à celebração de "Contratos Promessa de Disponibilização de Espaço e de Prestação de Serviços" que darão origem, posteriormente, à celebração dos respetivos "Contratos de Disponibilização de Espaço e de Prestação de Serviços".

**5.** Nos termos dos referidos contratos, a Requerente obriga-se a ceder a utilização de espaços do ("xxx") destinados a escritórios, e, adicionalmente, obriga-se também a prestar um conjunto de serviços associados à utilização do ("xxx") (cedência de utilização de lugares de estacionamento, cedência de utilização de espaços destinados a arrecadação, em áreas devidamente vedadas e com as condições de segurança adequadas à respetiva finalidade, direito de utilização da aplicação ("xxx") "Eats", direito de inscrição e utilização do ("xxx") " Club" instalado no Complexo, cedência de utilização de balneários

masculino e feminino aos colaboradores das entidades contratantes, serviços de Concierge, ..., serviços de utilização de espaços verdes exteriores em zonas comuns do ("xxx"), serviços de utilização de zonas comuns do ("xxx"), serviço de higiene e limpeza em zonas comuns do ("xxx").

6. Como contrapartida pela disponibilização do espaço e prestação dos serviços acima elencados, a Requerente irá auferir uma remuneração única e global.

7. Atento o exposto, a Requerente pretende ver esclarecido o enquadramento aplicável, em sede de IVA, ao Contrato de Disponibilização de Espaço e de Prestação de Serviços, mormente se o mesmo configura uma prestação de serviços tributada ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, do n.º 1 do artigo 4.º e da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA, não enquadrável na isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do Código do IVA para as locações de bens imóveis.

8. Por outro lado, em consonância com o disposto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, a Requerente tem procedido à aplicação da regra de inversão do sujeito passivo na aquisição dos serviços de construção civil relativos à construção do ("xxx"), no entanto, não deduziu qualquer montante ao IVA liquidado.

9. Todavia, a Requerente entende agora que, tendo a intenção de desenvolver uma atividade tributada no ("xxx"), poderá, desde já, proceder à dedução do IVA suportado no passado na aquisição dos serviços de construção civil atinentes à construção do ("xxx"), bem como à dedução do IVA que vier a suportar, ainda que em momento anterior ao exercício efetivo da atividade tributada projetada.

10. Tendo em consideração os factos acima expostos, a Requerente pretende confirmação sobre o enquadramento jurídico-tributário aplicável, em sede de IVA, às operações supramencionadas, esclarecendo concretamente se:

**i.** O Contrato de Disponibilização de Espaço e de Prestação de Serviços, nos moldes acima descritos, configura uma prestação de serviços tributada ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, do n.º 1 do artigo 4.º e da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA e não isenta ao abrigo da alínea 29) do artigo 9.º, do mesmo Código;

**ii.** Caso a resposta seja afirmativa, se poderá, desde já, num momento precedente ao início do exercício efetivo da atividade tributada no ("xxx"), proceder à dedução do IVA que suportou na aquisição dos serviços de construção civil atinentes à respetiva construção;

**iii.** A Requerente poderá deduzir o IVA suportado, mais concretamente desde 29 de junho de 2017 a 31 de dezembro de 2020, relacionado com a aquisição de serviços de construção civil para a construção do ("xxx");

**iv.** A dedução do IVA suportado deverá ocorrer mediante a inscrição de tais montantes no campo 40 de uma das próximas declarações periódicas de IVA.

## **II - PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO**

A) Da tributação em IVA do Contrato de Disponibilização de Espaço e Prestação de Serviços

**11.** Na petição apresentada a Requerente para sustentar o proposto enquadramento tributário da questão em análise, refere que no âmbito do Contrato de Disponibilização de Espaço e Prestação de Serviços, a sua intervenção não se limita nem se esgota na mera disponibilização de um espaço.

**12.** Pelo contrário, assume uma postura particularmente ativa, assegurando a prestação de uma multiplicidade de serviços associados à utilização do espaço.

**13.** Deste modo, atendendo à jurisprudência reiterada do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), que exemplifica com dois acórdãos, a Requerente entende que o contrato sob apreciação não corporiza nem se traduz numa mera locação passiva de um bem imóvel abrangida pela isenção de IVA.

**14.** Verificando-se, no caso em apreço, a existência de uma prestação de serviços única, complexa e economicamente indissociável que se traduz, em substância, numa genuína oferta integrada de serviços num contexto de office center e que se distingue da mera locação passiva de um bem imóvel visada pelo âmbito da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do Código do IVA.

**15.** Dito de outro modo, apesar de o Contrato de Disponibilização de Espaço e Prestação de Serviços conter elementos característicos do contrato de locação de bem imóvel, tais elementos não são predominantes na operação económica em causa, não se vislumbrando, nomeadamente, uma colocação passiva do imóvel à disposição.

**16.** Concluindo, que atendendo à factualidade exposta, à legislação nacional e europeia aplicável, à jurisprudência do TJUE produzida sobre a matéria e à posição sufragada pela AT em resposta a pedidos de informação vinculativa sobre a temática em discussão, entende, que o Contrato de Disponibilização de Espaço e Prestação de Serviços configura uma prestação de serviços única, composta e economicamente indissociável, subsumível no conceito residual de prestação de serviços previsto no n.º 1 do artigo 4.º, tributada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º e não isenta ao abrigo do artigo 9.º todos do Código do IVA.

B) Do direito à dedução do IVA suportado na aquisição dos serviços de construção civil referentes à construção do ("xxx")

**B.1.)** Da intenção objetivamente comprovada de exercer uma atividade tributada

**17.** Refere a Requerente, que o ("xxx") é um recurso indispensável para a realização das prestações de serviços projetadas, as quais, segundo o seu entendimento, serão tributadas em IVA, motivo pelo qual o IVA associado à respetiva construção deverá ser integralmente dedutível.

**18.** Efetivamente, na situação em apreço, é inequívoca a existência de uma relação direta e imediata entre a aquisição dos serviços de construção civil em apreço e a prestação dos serviços tributados no ("xxx") no âmbito dos referidos "Contratos de Disponibilização de Espaço e Prestação de Serviços".

**19.** Neste contexto, reitera que procedeu, como lhe competia, à autoliquidação do IVA relativo à aquisição dos serviços de construção civil, observando o disposto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º e n.º 8 do artigo 19.º, ambos do Código do IVA.

**20.** Neste âmbito, relativamente ao direito à dedução do IVA em momento anterior ao exercício de uma atividade tributada, menciona vária jurisprudência do TJUE, no sentido em que é entendível o direito a deduzir integralmente o IVA pago a montante sobre as despesas relativas a aquisições de bens e prestações de serviços.

**21.** De igual modo, entende, que a AT tem acolhido o mesmo entendimento nas suas mais recentes decisões em matéria de aplicação da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, no sentido de que, cumpridas as exigências relativas ao direito à dedução previstas nos artigos 19º e seguintes do Código do IVA, o facto de o IVA ser suportado em trabalhos prévios ao início da exploração, não é impeditivo do exercício do direito à dedução do imposto suportado.

**22.** No seguimento, entende que, uma vez que tem uma intenção objetivamente comprovada de vir a realizar uma atividade tributada, pode proceder, desde já, à dedução integral do IVA suportado na aquisição dos serviços de construção civil referentes à construção do ("xxx"), ainda que não tenha iniciado, efetivamente, o exercício da atividade tributada projetada.

**B.2.) Do direito à dedução do IVA suportado na aquisição dos serviços de construção civil do ("xxx") em períodos declarativos passados**

**23.** No período compreendido entre 29 de junho de 2017 até ao presente momento, a Requerente procedeu à aquisição de serviços de construção civil relativos à construção do ("xxx"), tendo autoliquidado o IVA devido sem, no entanto, deduzir qualquer montante de imposto.

**24.** Entende que, nos termos do n.º 2 dos artigos 22.º e 98.º, ambos do CIVA, encontra-se legalmente autorizada a proceder à dedução do imposto em período posterior àquele em que se tiver verificado a receção das faturas e, como tal, entende que poderá deduzir tempestivamente a totalidade do IVA suportado no passado relativamente à aquisição dos serviços de construção civil do ("xxx").

**25.** Por forma a efetivar a dedução da totalidade do IVA suportado no passado associado à aquisição dos serviços de construção civil do ("xxx"), a Requerente entende que deverá inscrever tais montantes no campo 40 de uma das próximas declarações periódicas de IVA.

**26.** Pelo referido, pretende confirmação sobre o enquadramento jurídico-tributário aplicável, em sede de IVA, às operações já mencionadas no ponto 10 desta informação.

**III - ENQUADRAMENTO DAS ATIVIDADES APRESENTADAS**

**III.1 - Enquadramento da locação em apreço nos termos da alínea 29) do artigo 9.º do Código do IVA**

**27.** Estão sujeitas a IVA, segundo a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA): *"As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal"*. Por outro lado, a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do mesmo Código dispõe que são sujeitos passivos do imposto: *"As pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade,*

*exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços...".*

**28.** Nesse âmbito, a locação de bens imóveis é considerada uma prestação de serviços sujeita a IVA, de harmonia com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, conjugada com o n.º 1 do artigo 4.º, ambos do CIVA.

**29.** No entanto, o CIVA, à semelhança do estabelecido na alínea l) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA), prevê derrogações ao princípio geral, nomeadamente, a derrogação prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, determinando que se encontra isenta de imposto "A locação de bens imóveis".

**30.** "«Locação» é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição", que se diz "«arrendamento» quando versa sobre coisa imóvel", nos termos do disposto nos artigos 1022.º e 1023.º do Código Civil.

**31.** Todavia, não consta da Diretiva IVA, nem, tão pouco, do seu Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15/03 o que se entende por locação, não tendo também sido conferida competência aos Estados-membros para fixar esse conceito em conformidade com os seus ordenamentos jurídicos, o que significa que temos que recorrer à jurisprudência do Tribunal da Justiça da União Europeia (TJUE) nesta matéria.

**32.** Antes, porém, cumpre notar que é jurisprudência constante daquele Tribunal que as isenções previstas no artigo 135.º da Diretiva IVA, para além de consubstanciarem derrogações ao princípio geral de tributação das prestações de serviços efetuadas a título oneroso por sujeitos passivos, constituem conceitos autónomos de direito da União Europeia e devem ser objeto de interpretação estrita, não podendo, contudo, aquelas isenções ser interpretadas de forma a que fiquem privadas dos seus efeitos (Cfr., a título exemplificativo, o Acórdão de 12/09/2000, proc. C-358/97, ns. 52 e 55, e o Acórdão de 18/11/2004, proc. C-284/03, n.º 16).

**33.** Aliás, recentemente, o TJUE considerou que aquele conceito deve ser interpretado de forma restritiva, visto que é mais abrangente que o conceito previsto nos vários direitos nacionais (Cfr. Acórdão de 23/02/2019, proc. C-278/18, n.º 17).

**34.** Ora, grosso modo, considera o TJUE que estamos perante uma locação de bens imóveis quando se verificam os seguintes pressupostos essenciais: (i) o proprietário do imóvel cede a uma pessoa (locatário), (ii) o direito de ocupar este imóvel, dele excluindo as outras pessoas, (iii) por um determinado prazo, (iv) em contrapartida de uma renda (Cfr., neste sentido a título exemplificativo, o Acórdão de 09/10/2001, proc. C-409/98, n.º 31).

**35.** A locação deve, assim, traduzir-se na colocação relativamente passiva do imóvel à disposição do locatário, estando ligada ao decurso do tempo e não gerando um valor acrescentado significativo, não sendo acompanhada de quaisquer prestações de serviços que retirem à locação o carácter de preponderância na operação em causa (Cfr., neste sentido a título exemplificativo, o Acórdão de 18/11/2004, proc. C-284/03, ns. 20 e 23).

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

prédios rústicos constituídos por vinhas:

«19. O Tribunal de Justiça também precisou que a isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva [Corresponde, grosso modo, à alínea I) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 135.º da Diretiva IVA] se explica pelo facto de a locação de bens imóveis, embora sendo uma atividade económica, constituir habitualmente uma atividade relativamente passiva, que não gera um valor acrescentado significativo. Tal atividade deve assim distinguir-se de outras atividades que têm quer a natureza de negócios industriais e comerciais, como as abrangidas pelas exceções referidas nos n.os 1 a 4 desta disposição, quer um objeto que se caracteriza melhor pela realização de uma prestação do que pela simples colocação à disposição de um bem, como o direito de utilizar um campo de golfe, o direito de atravessar uma ponte mediante o pagamento de uma portagem ou ainda o direito de instalar máquinas de venda automática de tabaco num estabelecimento comercial (v., neste sentido, Acórdãos de 4 de outubro de 2001, «Goed Wonen», C 326/99, EU:C:2001:506, n.os 52 e 53, e de 18 de novembro de 2004, Temco Europe, C 284/03, EU:C:2004:730, n.º20).

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

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

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

**37.** A jurisprudência comunitária considera, assim, que a isenção em apreço apenas abrange a mera colocação do imóvel à disposição do cliente, em contrapartida de uma retribuição, não sendo acompanhada de qualquer prestação de serviços que extravase a locação; para efeitos desta isenção, esta operação deve consubstanciar-se, essencialmente, na colocação passiva do imóvel à disposição do cliente ligada ao mero decurso do tempo e que não gere valor acrescentado significativo.

**38.** São, assim, de excluir da isenção todas as situações que, apesar de partilharem alguns dos elementos essenciais do contrato de locação mencionados supra, caracterizam-se fundamentalmente por integrarem outras prestações de serviços conexas à fruição do imóvel e que implicam uma exploração ativa dos bens imóveis, para além do simples gozo temporário do bem, que impliquem a desconsideração da locação como operação principal.

**39.** Atentas às considerações efetuadas e recorrendo à minuta do Contrato Promessa de Disponibilização de Espaço e Prestação de Serviços entregue pela Requerente, para a descrição dos factos cuja qualificação jurídico-tributária pretende, e que faz parte integrante do presente pedido de informação vinculativa, verifica-se que a mesma pretende celebrar com terceiros contratos de prestação de serviços que incluirão a disponibilização de espaços e uma multiplicidade de serviços no âmbito de uma oferta integrada de "Office Center".

**40.** Neste âmbito, para além da cedência de utilização de um espaço, a Requerente presta outros serviços como sejam: **i)** a cedência de utilização de lugares de estacionamento e arrecadação; **ii)** serviços de Conciêrge, incluindo portaria para receção e identificação dos visitantes bem como de receção e distribuição de correio e encomendas; **iii)** serviços de controlo de segurança com videovigilância nas áreas comuns; **iv)** serviço de controlo de acesso ao edifício; **v)** serviços de utilização de espaços verdes exteriores em zonas comuns; **vi)** serviços de utilização de zonas comuns, incluindo mobiliário e outros equipamentos; **vii)** serviço de higiene e limpeza em zonas comuns, entre outros.

**41.** Embora a minuta do Contrato Promessa de Disponibilização de Espaço e Prestação de Serviços apresentado não o refira expressamente, a Requerente afirma, no ponto 9 da "Descrição dos factos" que acompanhou o presente pedido de informação vinculativa, que "Como contrapartida pela disponibilização do espaço e prestação dos serviços acima elencados, a Requerente irá auferir uma remuneração única e global".

**42.** Face ao exposto, as operações aqui em análise e melhores descritas no Contrato Promessa de Disponibilização de Espaço e Prestação de Serviços, não encontram acolhimento na isenção de IVA prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, uma vez que não estamos perante um contrato de locação simples do espaço (imóvel), mas de um contrato que engloba outras prestações de serviços, retirando à locação a característica de operação preponderante, pelo que, a operação é abrangida pelo conceito de prestação de serviços definido no n.º 1 do artigo 4.º do CIVA e sujeita a imposto à taxa de 23%, definida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do referido Código.

### **III.2 - Direito à dedução - IVA suportado na aquisição dos serviços de construção civil referentes à construção do ("xxx")**

**43.** Previamente ao enquadramento das operações propriamente ditas, importa recordar que, a inversão do sujeito passivo, prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, aplica-se quando, cumulativamente, se verificarem as seguintes condições:

**i.** Se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil (englobando todo o conjunto de atos necessários à concretização de uma obra, independentemente do fornecedor ser ou não obrigado a possuir alvará ou título de registo nos termos da Lei n.º 41/2015, de 3 de junho, que estabelece o regime jurídico aplicável ao exercício da atividade da construção);

**ii.** O adquirente ser sujeito passivo de IVA, em território nacional e, aqui pratique operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução

do IVA.

**44.** Sempre que, determinada operação reúna as condições cumulativas referidas no número anterior da presente informação, é obrigatório observar o disposto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA (inversão do sujeito passivo), pelo que, cabe ao adquirente a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido (sem prejuízo do seu direito à dedução, nos termos gerais do CIVA, designadamente dos seus artigos 19.º a 26.º), devendo a fatura emitida pelo fornecedor dos bens e/ou prestador do(s) serviço(s), nos termos do n.º 13 do artigo 36.º do CIVA, conter a expressão 'IVA-autoliquidação'.

**45.** No que concerne à dedução deste imposto autoliquidado, começa por prescrever o n.º 8 do artigo 19.º do CIVA que apenas confere direito à dedução o imposto que for liquidado por força dessa obrigação, para além de ter que preencher os restantes pressupostos estabelecidos nos artigos 19.º a 26.º do CIVA, relativos ao direito à dedução.

**46.** Destes pressupostos ressalta, desde logo, que é dedutível o IVA que tenha incidido sobre serviços adquiridos para a prática de prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas [alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º daquele Código]. Deste modo, prevendo-se que a exploração do ("xxx") venha a constituir uma atividade tributada e, como tal, sujeita a imposto, é dedutível o imposto que incidiu sobre os serviços de construção civil utilizados na construção do mesmo.

**47.** Refira-se ainda, que sendo a Requerente um sujeito passivo misto, que utiliza o método da afetação real de todos os bens e serviços, tal método implica a existência de uma separação contabilística entre as aquisições de bens e serviços destinados ao sector que confere o direito à dedução do IVA e as aquisições que dizem respeito ao sector em que a possibilidade de dedução do IVA se encontra excluída.

**48.** Dessa forma, o direito à dedução do IVA suportado em serviços de construção civil, ou outros, relativos à construção do ("xxx"), só pode ser exercido se reunir, também, as condições referidas no ponto anterior.

**49.** Quanto ao exercício do direito à dedução do IVA suportado com os trabalhos que precedam o início da exploração de um estabelecimento, conforme jurisprudência do TJUE, do qual se cita, a título exemplificativo, a primeira parte do parágrafo final do acórdão proferido no processo C-37/95, de 15/01/1998, segundo o qual "(o) artigo 17.º da Sexta Directiva 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 colectável 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".

**50.** Considerando que o imposto suportado na construção do ("xxx"), desde o seu início, terá sido já contabilizado como suportado mas não o deduziu, a Requerente pode, com vista à sua recuperação, e sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA (segundo o qual o direito à dedução só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do correspondente direito), proceder à sua regularização mediante inclusão no campo 40, do

quadro 06, de uma declaração periódica do imposto.

#### **IV - CONCLUSÃO**

**51.** Face ao que antecede, esclarece-se que:

**i.** As operações de serviços descritas no Contrato Promessa de Disponibilização de Espaço e Prestação de Serviços, extravasam o âmbito da isenção de IVA prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, configurando uma prestação de serviços tal como definido no n.º 1 do artigo 4.º do CIVA sujeita a imposto à taxa de 23%, definida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código.

**ii.** Afigura-se não existir impedimento legal ao exercício do direito à dedução do IVA que a Requerente suportou na aquisição dos serviços de construção civil referentes à construção do ("xxx"), bem como o que vier a suportar, desde que preenchidos os pressupostos previstos nos artigos 19.º e seguintes do CIVA.

**iii.** O IVA suportado em períodos anteriores pode ser inscrito no campo 40, do quadro 06, de uma declaração periódica do imposto, respeitado que se mostre o prazo referido no n.º 2, do artigo 98.º do CIVA.