

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.23º - Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista .
- Assunto: Empreendimento turístico - direito à dedução - método de afetação real
- Processo: 24550, com despacho de 2023-10-27, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Descrição do pedido:
1. O Requerente começa por referir que tem por objeto social, designadamente, a promoção imobiliária, a gestão e exploração de empreendimentos imobiliários e turísticos, a construção de empreendimentos imobiliários e turísticos para exploração dos mesmos, a compra e venda e arrendamento de imóveis, desenvolvendo operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, sendo um sujeito passivo misto (utilizando o método de afetação real de todos os bens e serviços), dado que, inicialmente, estimava vir a desenvolver tanto projetos imobiliários para afetação a atividade tributada (empreendimentos turísticos), como projetos afetos a uma atividade isenta (habitação).
 2. Face a este cenário, a Requerente solicitou um Pedido de Informação Vinculativa, a que coube o n.º 23169, pretendendo saber, nomeadamente, o tratamento, em sede de IVA, das despesas a suportar com a contratação dos trabalhos de construção e outros serviços necessários à construção (serviços de arquiteto e engenheiro) relativos ao Empreendimento Turístico, se o método da afetação real era o mais adequado, bem como qual o critério objetivo mais adequado no âmbito deste método.
 3. Todavia, atualmente a Requerente pretende "apenas" construir e executar o hotel-apartamento denominado "[]", que é um empreendimento turístico do tipo estabelecimento hoteleiro, com a classificação de [] estrelas e a capacidade de [] camas, doravante designado por "Empreendimento Turístico", cuja licença de utilização será de "serviços".
 4. Após a construção, este Empreendimento será afeto à atividade de exploração turística da Requerente para a prestação de serviços de alojamento a turistas com restaurante, bar e SPA, incluindo a prestação de vários serviços adicionais (por ex. receção e portaria, segurança e vigilância, serviço de manutenção e limpeza das instalações e das unidades de alojamento turístico, serviço de mudança de roupa de cama e de troca de toalhas nas unidades de alojamento turístico, serviço de pequeno-almoço, serviço de reservas para alojamento nas unidades de alojamento turístico, e recolha de resíduos interna).
 5. Concretiza a Requerente que este Empreendimento será composto por [] frações: [] destinadas a instalações e equipamentos de uso comum e de exploração turística, [] destinadas a instalações e equipamentos de apoio ao Empreendimento Turístico e [] destinadas a unidades de alojamento turístico, sendo que relativamente a estas últimas, parte reserva para si, explorando-as diretamente na qualidade de proprietária das mesmas, e as restantes serão alienadas a terceiros.
 6. Relativamente às frações que serão alienadas a terceiros, em conformidade com a Lei e com os contratos a celebrar, estes são obrigados a aceitar que, concomitantemente à celebração da respetiva Escritura de Compra e Venda e

como condição de validade e eficácia da mesma, têm de celebrar Contratos de Exploração Turística com a Requerente, através dos quais a Requerente é a única entidade habilitada a explorar para efeitos turísticos, de forma continuada e permanente, as frações / unidades de alojamento turístico, pese embora não seja a sua proprietária.

7. Nesta conformidade, atendendo a que a Requerente atualmente apenas vai desenvolver projetos destinados ao exercício de uma atividade tributada, pretende «obter confirmação sobre até que ponto é que o entendimento expressado pela AT por via da anterior informação vinculativa permanece aplicável - nomeadamente:

i) Confirmação sobre se a regra da inversão do sujeito passivo permanece aplicável perante este novo contexto, cabendo à REQUERENTE a autoliquidação do imposto em questão - regra cuja aplicação já havia sido confirmada pela AT por via da anterior informação vinculativa;

ii) Confirmação sobre se a REQUERENTE poderá deduzir integralmente o imposto incidente sobre os trabalhos de construção, assim como sobre outros serviços necessários à construção (serviços de arquiteto e engenheiro), relativos ao Empreendimento Turístico, sem necessidade de recorrer à aplicação do método da afetação real - diferentemente ao que havia sido confirmado pela AT por via da informação vinculativa anterior, que se baseava num contexto diferente (no qual a REQUERENTE necessitaria, de facto, de aplicar o método da afetação real por forma a separar o IVA dedutível do IVA não dedutível, já que a REQUERENTE pretendia, inicialmente, vir a desenvolver, simultaneamente, outros projetos imobiliários com diferente destino, tal como para habitação);

iii) Confirmação sobre se a REQUERENTE permanece habilitada a proceder à dedução do imposto imediatamente, sem ter de aguardar pela finalização da construção do Empreendimento Turístico para efetuar essa dedução, ainda que a exploração turística só inicie, naturalmente, quando finalizada a construção do Empreendimento Turístico - conforme já havia sido confirmado pela AT por via da anterior informação vinculativa;

iv) Confirmação sobre se o limite temporal para o exercício do direito à dedução, pela REQUERENTE, continua a ser o de quatro anos, contados desde a data de emissão de cada uma das faturas pelo empreiteiro, pelo arquiteto e pelo engenheiro - conforme já havia sido confirmado pela AT por via da anterior informação vinculativa.» [1]

8. Com o Pedido, a Requerente juntou 7 documentos: Certidão Permanente da Matrícula no Registo Comercial (Doc. 1), Situação Fiscal Integrada do Portal das Finanças (Doc. 2), Minuta do Contrato de Exploração Turística relativo a fração autónoma integrante do Hotel [] (Doc. 3), Título Constitutivo do Hotel-Apartamento [] (Doc. 4), Regulamento de Administração do Hotel-Apartamento [] (Doc. 5), Minuta do Contrato-Promessa de Compra e Venda de Bem Futuro - fração autónoma integrante do Hotel-Apartamento [] (Doc. 6), e Informação Vinculativa 23169 (Doc. 7).

II - Enquadramento em sede de IVA

II.i. - Considerações prévias

9. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), a Requerente assume a natureza jurídica de [], é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, periodicidade trimestral desde 00/00/2014, que se encontra registada pela atividade principal de «Hotéis-Apartamentos com restaurante» - CAE 55116, e pelas atividades secundárias de «Promoção imobiliária (desenvolvimento de projectos de edifícios)» - CAE 41100, de «Construção de edifícios (residenciais e não residenciais)» - CAE 41200 e de «Arrendamento de bens imobiliários» - CAE 68200, sendo um sujeito passivo misto que utiliza como método de dedução o método de afetação real de todos

os bens.

10. É, desde logo, de referir que a Requerente diz que procede à venda de imóveis, designadamente de frações autónomas / unidades de alojamento, mas não se encontra registado pela atividade de «Compra e venda de bens imobiliários» - CAE 68100.

11. Nesta conformidade, deverá a Requerente proceder à entrega de Declaração de Alterações nos termos do artigo 32.º do mesmo código, acrescentando a atividade de compra e venda de imóveis.

12. Por último nesta sede, cumpre chamar a atenção para o facto dos 4 documentos nos quais estão delineados os contornos da operação em apreço, dois consubstanciam minutas de contratos [Minuta do Contrato de Exploração Turística relativo a fração autónoma integrante do Hotel [] (Doc. 3) e Minuta do Contrato-Promessa de Compra e Venda de bem futuro - fração autónoma integrante do Hotel-Apartamento [] (Doc. 6)], e os restantes dois parecem configurar projetos de Título Constitutivo e de Regulamento de Administração [Título Constitutivo do Hotel-Apartamento [] (Doc. 4), Regulamento de Administração do Hotel-Apartamento [] (Doc. 5)] e não se encontram completos,

13. Pelo que a Informação ora emanada assenta nos exatos termos previstos nestes quatro documentos, dos quais daremos seguidamente nota dos seus elementos mais relevantes.

II.ii. - Análise dos documentos juntos

14. Assim, da Minuta do Contrato de Exploração Turística relativo a fração autónoma integrante do Hotel [], junta ao Pedido como Doc. 3, decorre que o referido contrato será celebrado entre a Requerente, na qualidade de Primeira Contratante ou Entidade Exploradora, e a pessoa singular que adquirir a fração no Empreendimento como Segundo Contratante, nos termos do artigo 45.º, n.º 3 do D.L. n.º 39/2008, de 7 de março (na redação dada pelo D.L. n.º 80/2017, de 30 de junho).

15. Começa por decorrer dos Considerandos do futuro Contrato que:

«(A) A Entidade Exploradora adquiriu os serviços de construção necessários e preparou a fração autónoma identificada no Considerando (B) infra, incluindo a aquisição do respetivo mobiliário e equipamento, para a realização, de forma permanente e continuada, da atividade de exploração turística, na qualidade de Entidade Exploradora do Hotel-apartamento, [] empreendimento turístico do tipo estabelecimento hoteleiro, do grupo hotel-apartamento, com a classificação de [] estrelas e a capacidade de [] camas; B) A Entidade Exploradora afetou, logo após a referida construção e preparação, e de forma permanente e continuada, à sua atividade de exploração turística a fração autónoma destinada a unidade de alojamento designada pela letra [..], incluindo o respetivo mobiliário e equipamento, do Hotel-apartamento, denominado Hotel [] (doravante, "Hotel-apartamento" ou "Empreendimento"), descrita na Conservatória do Registo Predial de [] sob o n.º (...), da União das freguesias de [], e inscrita na matriz predial urbana sob o artigo (), daquela freguesia, conforme cópias da Certidão de Registo Predial e da Caderneta Predial (doravante, "Unidade de Alojamento"); () (D) Na presente data, o Segundo Outorgante adquiriu, por escritura pública de compra e venda, a Unidade de Alojamento; ()»

16. De acordo com a Cláusula Primeira, n.º 1, através deste Contrato, o Segundo Contratante habilita a Requerente a explorar turisticamente a Unidade de Alojamento, continuamente e por tempo indeterminado, e em exclusivo (Cláusula Quinta), competindo ainda à Requerente «assegurar a conservação e o funcionamento, a todo o tempo, das instalações e equipamentos de uso comum e de exploração turística e as infraestruturas urbanísticas do Empreendimento, e

a prestar os serviços de utilização comum e de exploração turística, permanente e continuamente, nos termos do Título Constitutivo e do Regulamento de Administração, sendo responsável pela respetiva administração e pelo seu integral funcionamento e respetivo nível de serviço, bem como pelo cumprimento das disposições legais e regulamentares aplicáveis à sua instalação, classificação e funcionamento.» (Cláusula Primeira, n.º 2)

17. O proprietário da Unidade de Alojamento (Segundo Contratante) será responsável pelo pagamento das taxas camarárias e/ou impostos sobre a propriedade, independentemente da sua natureza, devidos ao Estado ou a qualquer autoridade municipal, que sejam periodicamente devidos relativamente à Unidade de Alojamento (e respetivos juros, encargos e penalidades pelo seu atraso), todos os consumos de água, eletricidade e gás, independentemente de quem ocupe ou use a Unidade de Alojamento, sendo que as comunicações telefónicas serão pagas por quem ocupar a Unidade de Alojamento (Cláusulas Segunda e Terceira).

18. As obrigações da Requerente, enquanto Entidade Exploradora, encontram-se elencadas na Cláusula Quarta, sendo, designadamente responsável pela administração global do Empreendimento, competindo-lhe assegurar o funcionamento e a conservação das instalações e equipamentos de uso comum e dos serviços de utilização comum e a manutenção e conservação de todas as infraestruturas urbanísticas referidas nos Artigos 5.º, 6 e 8.º Título Constitutivo, bem como:

- a) Efetuar todas as obras de conservação, reparação e reposição das frações autónomas, nos termos do artigo 9.º do Regulamento de Administração;
- b) Prestar e depositar no Turismo de Portugal, I.P., a caução de boa administração e conservação a favor dos proprietários das frações autónomas nos termos do artigo 59.º do RJIEFET;

- c) Elaborar e apresentar anualmente em assembleia geral de proprietários o Programa anual de administração e conservação do empreendimento, incluindo o orçamento das despesas comuns;

- d) Organizar as contas respeitantes à utilização das prestações periódicas e submetê-las à apreciação do revisor oficial de contas e à aprovação da assembleia geral;

- e) Executar as deliberações da assembleia geral;

- f) Representar o empreendimento em juízo e fora dele;

- g) Elaborar e publicitar, em local visível, as regras de funcionamento e de segurança do empreendimento, nomeadamente, as dos equipamentos de uso comum e dos de exploração turística;

- h) Fixar e publicitar os preços de todos os serviços oferecidos;

- i) Contratar e assegurar a gestão do pessoal ao serviço do empreendimento e controlar todos os serviços e trabalhos de terceiros;

- j) Assegurar os stocks de materiais necessários ao funcionamento do empreendimento;

- k) Facilitar às entidades competentes o acesso ao empreendimento e o exame de documentos, livros e registos relacionados com a respetiva atividade;

- l) Cumprir as demais funções que cabem ao administrador do condomínio nos termos do regime legal da propriedade horizontal, com as especificidades constantes do RJIEFET, do Título Constitutivo e do Regulamento de Administração;

- m) Promover e realizar quaisquer outras atividades que se mostrem necessárias à boa exploração do empreendimento.» (n.º 1)

19. De harmonia com a Cláusula Sétima, o proprietário da Unidade de Alojamento «participará, na percentagem de 50%, no valor das receitas líquidas de exploração da Unidade de Alojamento nos termos dos números seguintes ()», será devida no final de cada trimestre de cada ano civil e paga pela

Requerente no prazo de 15 dias a contar da data de receção da fatura ou recibo da renda, devendo corresponder à quota-parte proporcional de qualquer montante que esteja a crédito do proprietário relativamente a esse período, podendo haver compensação entre aquela e os que seja devidos pelo proprietário, nomeadamente com a prestação periódica (Cláusula Oitava).

20. Nos termos da Cláusula Nona, n.º 3 «[c]om exceção do serviço de mesa, incluindo pratos, talheres e copos, os custos da substituição do mobiliário e equipamento constituem encargo do Segundo Contratante, devendo a Entidade Exploradora incluir a correspondente previsão de despesa no orçamento geral de despesas, que integra o programa anual de administração e conservação do Empreendimento, exceto quando ocorra a substituição imediata do referido mobiliário e equipamento por motivos operacionais.»

21. De referir ainda que o proprietário terá direito a ocupar a sua Unidade de Alojamento em conformidade com a Cláusula Sexta.

22. Já da Minuta do Contrato-Promessa de Compra e Venda de Bem Futuro - fração autónoma integrante do Hotel-Apartamento [], junto ao Pedido como Doc. 6, decorre que a Requerente (Promitente Vendedora) «promete vender ao Promitente Comprador, que por sua vez promete comprar-lhe, a fração autónoma correspondente à unidade de alojamento, designada pela letra [], do Hotel-apartamento [], descrita no Considerando G supra, incluindo o respetivo mobiliário e equipamento, descrito em anexo ao Contrato de Exploração Turística», que «ficará submetida ao regime de exploração turística, conforme decorre do n.º 1 do artigo 45.º do RJIEFET, nos termos do Título Constitutivo e do Regulamento de Administração do [], e ainda de acordo com o Contrato de Exploração Turística» (Cláusula Primeira, ns. 1 e 6).

23. É ainda de salientar que o Promitente Comprador será responsável pelo «pagamento do Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT) e do Imposto de Selo (IS), dos emolumentos notariais da escritura pública de compra e venda ou do documento particular autenticado, dos registos provisórios e definitivos da aquisição da fração junto da Conservatória do Registo Predial, bem como de quaisquer outros impostos relativos à transmissão, taxas ou contribuições inerentes à sua qualidade de compradora» (Cláusula Terceira, n.º 6).

24. Passando agora à análise do Título Constitutivo do Hotel-Apartamento [], junto ao Pedido como Doc. 4 e elaborado nos termos do D.L n.º 39/2008, na sua redação atual, do qual resulta que vincula a entidade promotora das operações urbanísticas relativas à instalação do Empreendimento, a Entidade Exploradora, os proprietários das frações autónomas e restantes utentes do empreendimento - turistas e utilizadores de serviços turísticos (Artigo 1.º, ns. 5 e 7)

25. O Empreendimento é composto por [] frações autónomas, identificadas pelas letras "A" a "AX", sendo [] destinadas a Unidades de Alojamento, [] destinadas a instalações e equipamentos de uso comum e de exploração turística e [] destinadas a instalações e equipamentos de apoio ao empreendimento turístico (Artigo 4.º, n.º 1), sendo que a Entidade Exploradora do mesmo é a Requerente, exercendo as funções que cabem ao administrador do condomínio, sendo remunerada com 20% do valor total da prestação periódica (Artigo 3.º),

26. De harmonia com o Artigo 10.º, n.º 1, os Proprietários das Unidades de Alojamento pagam à Requerente, na qualidade de Entidade Exploradora, uma prestação periódica na proporção do valor relativo da respetiva fração, para fazer face aos encargos comuns, ou seja, às despesas de manutenção, conservação e funcionamento do empreendimento turístico, designadamente:

«a) Manutenção, conservação, reposição e funcionamento das frações autónomas destinadas a unidades de alojamento nos termos do Regulamento de

administração;

b) Manutenção, conservação, reposição e funcionamento das instalações e equipamentos de uso comum, referidos no artigo 5.º;

c) Prestação dos serviços de uso comum, referidos no artigo 6.º;

d) Manutenção, conservação e funcionamento das áreas comuns e das infraestruturas urbanísticas, referidas no artigo 8.º;

e) Serviço de arrumação e limpeza das unidades de alojamento, com periodicidade semanal, quando ocupadas pelos respetivos proprietários;

f) Consumos de eletricidade e de água das partes comuns;

g) A remuneração da prestação de serviços do revisor oficial de contas nomeado pela entidade exploradora;

h) O pagamento do prémio dos seguros multirriscos e de responsabilidade civil do empreendimento turístico, nos termos do artigo 24.º do Regulamento de administração;

i) O pagamento do prémio do seguro multirriscos de edifício e de recheio de cada unidade de alojamento, nos termos do artigo 25.º do Regulamento de administração;

j) A remuneração da entidade exploradora.»

27. De referir que, nos termos do Artigo 11.º, n.º 1, uma percentagem não inferior a 4% do valor da prestação periódica será afeta à constituição de um fundo de reserva, que se destina à realização de obras de reparação e beneficiação das instalações e equipamentos de uso comum, dos equipamentos e infraestruturas afetos à prestação dos serviços de uso comum, e das infraestruturas urbanísticas.

28. As obrigações da Requerente, enquanto Entidade Exploradora, encontram-se elencadas na Artigo 14.º, n.º 1, que corresponde ao n.º 1 da Cláusula Quarta da Minuta do Contrato de Exploração Turística, transcrito no ponto 18. desta Informação.

29. Por último, o Regulamento de Administração do Hotel-Apartamento [], junto como Doc. 5, integra o Título Constitutivo e visa a regulamentação das relações entre os proprietários das frações autónomas, e destes com a Entidade Exploradora, contém as regras relativas à conservação e fruição das Unidades de Alojamento, às competências e ao funcionamento da assembleia geral de proprietários, e, em desenvolvimento do constante no Título, as funções da Entidade Exploradora (Artigo 1.º, n.º 1).

30. De acordo com o Artigo 8.º, n.º 1, as obras de manutenção, conservação e de reposição e as intervenções destinadas a garantir o funcionamento das frações autónomas são executadas pela Entidade Exploradora, mas o respetivo custo é suportado pelos proprietários através da prestação periódica, sendo que se forem efetuadas nas partes comuns afetas à utilização exclusiva de uma ou mais frações, as obras também são executadas pela Entidade Exploradora, mas o seu custo é exclusivamente suportado pelos proprietários das respetivas frações e acrescido à prestação periódica (n.º 3);

31. Já obras de reposição necessárias e decorrentes de danos causados nas Unidades de Alojamento durante as datas de utilização pelo respetivo proprietário são suportadas exclusivamente por este, sendo o seu custo acrescido à prestação periódica no caso de não serem cobertas pela apólice de seguro prevista no Artigo 26.º, sendo que no caso de serem cobertas, o proprietário terá que pagar o valor da franquia devida em conformidade com a apólice de seguro (n.º 6).

32. De referir ainda que os proprietários podem efetuar obras no interior da sua fração autónoma, nos termos estabelecidos no Artigo 9.º, com autorização da Entidade Exploradora, sendo o único responsável pela obtenção dos títulos e autorizações administrativas necessárias, bem como pelo seu custo.

33. Salvo se se dever a danos causados pelos hóspedes, os custos da

substituição do mobiliário e do equipamento das Unidades de Alojamento é suportado exclusivamente pelo respetivo proprietário, com exceção do serviço de mesa, incluindo pratos, talheres e copos, cuja substituição competente à Entidade Exploradora (Artigo 10.º).

34. As funções da Entidade Exploradora encontram-se elencadas no Artigo 22.º, nomeadamente cobrar as receitas e efetuar as despesas comuns, abrir e gerir contas [alíneas d) e j) do n.º 1], competindo-lhe apresentar o programa de administração e conservação do Empreendimento Turístico para o ano seguinte, incluindo o orçamento das despesas comuns e os valores apurados para a prestação periódica a pagar pelos proprietários (Artigo 23.º, n.º 1).

35. Por último, quanto aos seguros, dita o Artigo 24.º, ns. 1 a 2 que o Empreendimento Turístico deve ter um seguro multiriscos (riscos sísmicos, incêndio, explosão, entre outros), cabendo à Entidade Exploradora promover a sua subscrição, pese embora o seu custo seja suportado pelos proprietários através da prestação periódica [Artigo 10.º, n.º 1, alínea h) do Título Constitutivo].

36. A Entidade Exploradora esta também obrigada a contratar um seguro multiriscos de edifício e recheio de cada Unidade de Alojamento e de responsabilidade civil, sendo o custo suportado pelo respetivo proprietário, através da prestação periódica (Artigo 25.º).

II.iii. - Entendimento a proferir nesta PIV

37. Tal como mencionámos no ponto 7. desta Informação, a Requerente solicitou um Pedido de Informação Vinculativa (n.º 23169), sendo que no presente Pedido pretende «obter confirmação sobre até que ponto é que o entendimento expressado pela AT por via da anterior informação vinculativa permanece aplicável ()».

38. Ora, o regime jurídico da Informação Vinculativa, constante do artigo 68.º da LGT, prevê que estas sejam elaboradas relativamente à situação tributária do sujeito passivo, assentando na descrição dos factos material, subjetiva e concretamente delimitados no âmbito de determinadas previsões normativas cuja qualificação jurídico-tributária se pretenda (n.º 1).

39. O que significa que, no caso presente, a situação tributária do sujeito passivo a qualificar deve ser apurada com base nos factos agora apresentados e não em termos de comparação com um Pedido de Informação anteriormente submetido relativamente a factos diferentes, daqui resultando que, por um lado, o enquadramento das questões colocadas nesta PIV será efetuado seguidamente de per se, e, por outro, tendo havido alteração da factualidade apresentada na PIV 23169, o entendimento nesta proferido deixou de ser aplicável.

II.iv. - Enquadramento da operação em apreço

II.iv.a) - Inversão do sujeito passivo na aquisição de serviços de construção

40. Pretende a Requerente saber se se verifica a inversão do sujeito passivo na aquisição de serviços de construção civil.

41. A inversão de sujeito passivo na aquisição de serviços de construção civil, prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, não depende de os mesmos serem ou não destinados à prática de operações tributadas, mas sim do preenchimento de dois requisitos: (i) o adquirente seja sujeito passivo de IVA em território nacional e aqui pratique operações que confirmam o direito total ou parcial à dedução de IVA, e (ii) se esteja na presença de uma aquisição de serviços de construção civil.

42. Como vimos supra, a Requerente é um sujeito passivo de IVA com sede em Portugal, enquadrado no regime normal, periodicidade trimestral, que pratica operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, sendo um sujeito passivo misto, pelo que o primeiro requisito se

encontra verificado.

43. No que concerne ao segundo requisito, e tal consta do ponto 1.3. do Ofício Circulado n.º 30101, de 24/05/2007, da área de Gestão Tributária-IVA, a noção de serviços de construção civil utilizada «é abrangente, no sentido de nela serem incluídos todos os serviços de construção civil, independentemente de os mesmos fazerem ou não parte do conceito de empreitadas ou subempreitadas a que se referem os artigos 1207º e 1213º do Código Civil.

A referência, no articulado, a serviços em "regime de empreitada ou subempreitada" é meramente indicativa e não restritiva.

Consideram-se serviços de construção civil todos os que tenham por objeto a realização de uma obra, englobando todo o conjunto de atos que sejam necessários à sua concretização.

Por outro lado, deve entender-se por obra todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo, seja de natureza pública ou privada.»

44. A este Ofício Circulado encontra-se anexa a Portaria n.º 19/2004, de 10/01, que estabelecia o Regime jurídico de ingresso e permanência na atividade da construção civil, entretanto revogada pela Lei n.º 41/2015, de 03/06, que estabelece agora o Regime jurídico aplicável ao exercício da atividade da construção, constando do seu Anexo I as várias categorias e subcategorias de serviços de construção civil.

45. Pelo que, para efeitos de verificação do segundo requisito referido no ponto 82. desta Informação, apenas relevam os serviços de construção civil previstos neste Anexo I da Lei n.º 41/2015.

46. Sendo que cumpridos os mencionados dois requisitos, deve haver a inversão do sujeito passivo, cabendo à Requerente, na qualidade de adquirente, a liquidação do imposto, com o inerente cumprimento das correspondentes obrigações de pagamento de imposto, contabilísticas e declarativas, devendo as faturas emitidas pelo prestador dos serviços de construção civil, para além dos requisitos estabelecidos no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, conter a menção "IVA - Autoliquidação", em conformidade com o n.º 13 deste artigo e ao invés do mencionado no ponto 36º do Pedido.

II.iv.b) - Dedução integral do IVA suportado, sem aplicação do método de afetação real

47. Nesta sede, cumpre aferir se destinando a Requerente o projeto imobiliário apenas a um empreendimento turístico, que vai explorar, em regime de exclusividade, quer as Unidades de Alojamento da sua propriedade, quer as vendidas a terceiros, poderá deduzir integralmente o imposto suportado com a construção do referido Empreendimento, sem recurso ao método de afetação real, por consubstanciar a afetação apenas a uma atividade tributada (e não também a uma atividade isenta), e por se verificar uma relação direta e imediata entre a construção do Empreendimento Turístico e a sua exploração turística no seu todo, independentemente da titularidade das frações, já que é a única entidade habilitada a explorar para efeitos turísticos.

48. Ou seja, grosso modo, cumpre aferir se, finda a construção do Empreendimentos Turístico, a venda das Unidades de Alojamento a terceiros assume alguma relevância no que concerne ao exercício do direito à dedução do imposto suportado com a construção do mesmo.

49. Desde logo, importa precisar e clarificar que a operação de exploração turística se divide em:

- (i) serviços de alojamento turístico prestados aos turistas (cujo enquadramento não está em causa neste Pedido de Informação Vinculativa),

- (ii) serviços de exploração turística prestados aos proprietários das Unidades de Alojamento ao abrigo do "Contrato de Exploração Turística", incluindo os serviços de administração geral e exploração do Empreendimento, sendo que os proprietários daquelas Unidades de Alojamento são Terceiros e também a própria Requerente. 50. Mas antes, vejamos melhor algumas disposições do Regime Jurídico da Instalação, Exploração e Funcionamento dos Empreendimentos Turísticos, aprovado pelo referido D.L. n.º 39/2008, de 07/03 (alterado e republicado pelo D.L. n.º 80/2017, de 30/06), relevantes para a matéria em causa.

51. Ora, decorre do artigo 2.º, n.º 1 deste Regime Jurídico que são empreendimentos turísticos os estabelecimentos que se destinam a prestar serviços de alojamento, mediante remuneração, dispondo, para o seu funcionamento, de um adequado conjunto de estruturas, equipamentos e serviços complementares, não sendo, contudo, considerados como tal os estabelecimentos que sejam explorados sem intuito lucrativo ou para fins exclusivamente de solidariedade social e cuja frequência seja restrita a grupos limitados [alínea a) do n.º 2], e os que, embora tendo intuito lucrativo, não reúnam os requisitos para serem considerados empreendimentos turísticos [alínea b) do n.º 2], revestindo estes últimos a natureza de alojamento local.

52. De acordo com o artigo 4.º, n.º 1 deste Regime, há vários tipos de empreendimentos turísticos: aldeamentos turísticos, apartamentos turísticos, conjuntos turísticos (resorts), empreendimentos de turismo de habitação, empreendimentos de turismo no espaço rural, parques de campismo e de caravanismo e estabelecimentos hoteleiros (hotéis, hotéis- apartamentos e pousadas), sendo que, quanto a estes últimos, considera o n.º 1 do artigo 11.º do mesmo diploma que são «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».

53. Prescreve ainda o artigo 43.º, n.º 2 deste diploma que «[p]resume-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.»

54. De harmonia com o artigo 44.º, n.º 1 deste Regime Jurídico «Cada empreendimento turístico deve ser explorado por uma única entidade, responsável pelo seu integral funcionamento e nível de serviço e pelo cumprimento das disposições legais e regulamentares aplicáveis»,

55. Determinando o artigo 45.º do mesmo D.L. que:

«1 Sem prejuízo do disposto no artigo 49.º, as unidades de alojamento estão permanentemente em regime de exploração turística, devendo a entidade exploradora assumir a exploração continuada da totalidade das mesmas, ainda que ocupadas pelos respetivos proprietários. ()

3 Quando a propriedade e a exploração turística não pertençam à mesma entidade ou quando o empreendimento se encontre em regime de propriedade plural, a entidade exploradora deve obter de todos os proprietários um título jurídico que a habilite à exploração da totalidade das unidades de alojamento.

4 O título referido no número anterior deve prever os termos da exploração turística das unidades de alojamento, a participação dos proprietários nos resultados da exploração da unidade de alojamento, bem como as condições da utilização desta pelo respetivo proprietário. ()

6 As unidades de alojamento previstas no n.º 3 não podem ser exploradas diretamente pelos seus proprietários, nem podem ser objeto de contratos que comprometam o uso turístico das mesmas, designadamente, contratos de arrendamento ou constituição de direitos de uso e habitação.»

56. Em obediência ao artigo 54.º, n.º 1 do mencionado Regime Jurídico, os empreendimentos turísticos em propriedade plural, como é o caso, regem-se

por um título constitutivo elaborado nos termos deste diploma, do qual devem constar os elementos elencados do n.º 1 do artigo 55.º, incumbindo à Entidade Exploradora a administração do Empreendimento Turístico (artigo 58.º, n.º 1).

57. Ditando ainda o artigo 56.º do mesmo Regime que:

«1 O proprietário de um lote ou fração autónoma de um empreendimento turístico em propriedade plural deve pagar à entidade administradora do empreendimento a prestação periódica fixada de acordo com o critério determinado no título constitutivo.

2 A prestação periódica destina-se a fazer face às despesas de manutenção, conservação e funcionamento do empreendimento, incluindo as das unidades de alojamento, das instalações e equipamentos comuns e dos serviços de utilização comuns do empreendimento, bem como a remunerar a prestação dos serviços de receção permanente, de segurança e de limpeza das unidades de alojamento e das partes comuns do empreendimento.

3 Além do disposto no número anterior, a prestação periódica destina-se a remunerar os serviços do revisor oficial de contas e a entidade administradora do empreendimento, podendo suportar outras despesas desde que previstas no título constitutivo. ()

9 Uma percentagem não inferior a 4 % da prestação periódica deve ser afeta à constituição de um fundo de reserva destinado exclusivamente à realização de obras de reparação e conservação das instalações e equipamentos de uso comum e de outras despesas expressamente previstas no título constitutivo.»

58. Ora, construído o Empreendimento Turístico, a Requerente irá celebrar Contratos de Promessa de Compra e Venda relativos a grande parte das frações autónomas (respetivo mobiliário e equipamento) que o compõem (Unidade de Alojamento) a terceiros, sujeitos passivos de IVA, que obrigatoriamente os afetarão à exploração turística, celebrando um Contrato de Exploração Turística, conforme decorre da Minuta do Contrato de Exploração Turística relativo a fração autónoma integrante do Hotel [] (Doc. 3) e da Minuta do Contrato-Promessa de Compra e Venda de bem futuro - fração autónoma integrante do Hotel-Apartamento [] (Doc. 6), analisadas nos pontos 14. a 23. desta Informação.

59. Sendo que, dos termos conjugados dos artigos 1.º, n.º 1, alínea a) e 3.º, n.º 1, todos do CIVA, resulta que estão sujeitas a imposto as transmissões de bens, ou seja, transferências onerosas de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, efetuadas em território nacional por um sujeito passivo agindo como tal, considerando o artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do mesmo código, que são sujeitos passivos de imposto, entre outros, as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades comerciais, industriais ou de prestação de serviços.

60. O que significa que a transmissão onerosa do direito de propriedade, quer sobre o imóvel, quer sobre os bens móveis, constituem transmissão de bens, realizadas entre sujeitos passivos com sede em Portugal, no exercício habitual da sua atividade, e, como tal, estão sujeitas a IVA.

61. Em relação aos bens móveis (mobiliário e equipamento), a sua transmissão não beneficia de qualquer isenção ou redução de taxa; já a transmissão das frações autónomas, em regra, beneficia de isenção de IVA.

62. Efetivamente, decorre da alínea j) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28/11) que «[o]s Estados-Membros isentam as seguintes operações: () [a]s entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, que não sejam as referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º;», cuja transposição para a Ordem Jurídica Portuguesa deu origem à alínea 30) do artigo 9.º do CIVA que prescreve que «[e]stão isentas do imposto (): [a]s operações sujeitas a imposto municipal sobre as

transmissões onerosas de imóveis;»

63. Daqui decorre que a transmissão onerosa do direito de propriedade de imóveis, por estar sujeita a Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (artigo 1.º, n.º 1 do Código do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis), está isenta de IVA.

64. Sendo que, regra geral, as isenções de imposto previstas neste artigo 9.º são isenções incompletas, ou seja, não conferem direito à dedução do IVA suportado a montante.

65. Porém, o artigo 137.º da Diretiva IVA preconiza que:

«1. Os Estados-Membros podem conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação das seguintes operações: ()

b) As entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, que não sejam as referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º; ()

2. Os Estados-Membros determinam as regras de exercício do direito de opção previsto no n.º 1.

Os Estados-Membros podem restringir o âmbito do referido direito.»

66. Tendo Portugal feito uso desta faculdade, resulta do artigo 12.º, n.ºs. 5 e 6 do CIVA que os sujeitos passivos que procedam à transmissão de prédios urbanos ou frações autónomas destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução, podem renunciar à isenção prevista naquela alínea 30) do artigo 9.º, sendo que os termos e as condições para a renúncia à isenção se encontram regulados em legislação especial, ou seja, no D.L. 21/2007, de 29/01.

67. Este diploma aprovou em anexo o Regime de renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, sendo que, sobre a aplicabilidade deste regime, foram emitidas instruções administrativas que se encontram veiculadas no Ofício Circulado n.º 30099, de 09/02/2007, da Área de Gestão Tributária - IVA [2].

68. Neste diploma encontram-se previstas as condições objetivas, subjetivas e formais que têm que estar obrigatoriamente cumpridas, sob pena da operação não poder ser efetuada com renúncia à isenção de IVA.

69. Ora, da Cláusula Terceira, n.º 6 da Minuta do Contrato-Promessa de Compra e Venda junto, decorre, designadamente, que o Promitente-Comprador será responsável pelo pagamento do IMT e do Imposto de Selo, o que significa que a transmissão da fração autónoma será isenta de IVA, sem renúncia à isenção.

70. Tratando-se, como já referimos, de isenções incompletas, o imposto suportado a montante não confere direito à dedução.

71. Efetivamente, o direito à dedução vem previsto nestes artigos 19.º a 26.º do CIVA, sendo que, em regra, confere direito à dedução o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos que, para além de constar de faturas emitidas sob a forma legal (que observem o previsto nos artigos 36.º ou 40.º, consoante os casos), emitidos em nome e na posse do sujeito passivo, se destine à prática de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas [artigo 20.º, n.º 1, alínea a)], e que não se encontre excluído do direito à dedução (artigo 21.º).

72. Nesta sede, cumpre chamar a atenção para o previsto no artigo 20.º, n.º 1, alínea a), ou seja, apenas pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e / ou prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, tendo que existir uma relação direta e imediata entre os inputs e os outputs.

73. Todavia, esta relação direta e imediata entre os inputs (aquisição de serviços de construção civil) e os outputs (operação de exploração turística) não se verifica em relação às frações (Unidades de Alojamento) que são vendidas a

Terceiros.

74. De facto, a atividade de (construção e) exploração turística do Empreendimento Turístico, no caso, implica a realização de dois tipos de operações: a exploração turística e a venda dos apartamentos/unidades de alojamento (para a sua exploração por sujeitos passivos de IVA), que é autónoma daquela, embora esteja a montante e com ela relacionada,

75. Sendo que a atividade de exploração turística é sujeita a IVA e dele não isenta (artigo 4.º, n.º 1 do CIVA), mas, como já vimos, a venda de frações é, em regra, é isenta de IVA nos termos da alínea 30) do artigo 9.º.

76. Pelo que não se verifica esta relação direta e imediata entre os inputs e os outputs no caso das frações vendidas a Terceiros, sem renúncia à isenção nos termos do D.L. 21/2007, como é regra e parece ser o caso, tendo em conta a Minuta de Contrato-Promessa de Compra e Venda junto ao Pedido.

77. E nem se diga, como pretende a Requerente, que esta relação direta e imediata se verifica porque o Empreendimento Turístico começa a ser explorado logo após a sua construção, e que se verifica uma cedência de exploração dos proprietários das Unidades de Alojamento para a Requerente (Entidade Exploradora), sendo que alienação de qualquer fração depende sempre da celebração de um Contrato de Exploração Turística.

78. Durante a exploração turística da Unidade de Alojamento, conforme decorre da Minuta do Contrato de Exploração Turística, do Título Constitutivo e do Regulamento de Administração juntos ao Pedido e analisadas nos pontos 14. a 36. desta Informação, proprietário da Unidade de Alojamento será responsável, seja diretamente, seja através do pagamento da prestação periódica:

» pelo pagamento das taxas camarárias e/ou impostos sobre a propriedade, independentemente da sua natureza, devidos ao Estado ou a qualquer autoridade municipal, que sejam periodicamente devidos relativamente à Unidade de Alojamento (e respetivos juros, encargos e penalidades pelo seu atraso),

» todos os consumos de água, eletricidade e gás, independentemente de quem ocupe ou use a Unidade de Alojamento,

» consumos de eletricidade e de água das partes comuns do Empreendimento Turístico,

» custos da substituição do mobiliário e equipamento da sua Unidade de Alojamento,

» obras de manutenção, conservação e de reposição e as intervenções destinadas a garantir o funcionamento das Unidades de Alojamento,

» manutenção, conservação, reposição e funcionamento das instalações e equipamentos de uso comum- do Empreendimento Turístico,

» prestação dos serviços de uso comum,

» manutenção, conservação e funcionamento das áreas comuns e das infraestruturas urbanísticas do Empreendimento Turístico,

» seguros multirriscos e de responsabilidade civil da Unidade de Alojamento e do Empreendimento Turístico;

» remuneração da prestação de serviços do revisor oficial de contas nomeado pela Entidade Exploradora;

» remuneração da Entidade Exploradora,

» fundo de reserva.

79. O que significa que os proprietários das Unidades de Alojamento assumem todo o risco e custo da operação de exploração turística da sua Unidade de Alojamento e quota parte no Empreendimento Turístico, auferindo 50% das receitas líquidas de exploração da sua Unidade de Alojamento (Cláusula Sétima da Minuta do Contrato de Exploração Turística).

80. Não se verificando qualquer cedência de exploração da sua Unidade de Alojamento para a Requerente; o que se verifica é que, por via do supra

transcrito artigo 45.º, n.º 6 do D.L. n.º 39/2008, os proprietários estão impedidos de explorar diretamente a sua fração, tendo que existir uma Entidade Exploradora.

81. Tal não se confunde com a cedência de exploração, já que não há qualquer transferência (onerosa ou gratuita) da exploração da Unidade de Alojamento do seu proprietário para a Requerente; o proprietário, sujeito passivo de IVA, explora a sua fração, suportando todos os custos e riscos, embora através da Requerente.

82. Em contrapartida da exploração turística da Unidade de Alojamento do Proprietário, a Requerente irá auferir 50% das receitas líquidas de exploração desta,

83. Para além da remuneração que lhe será devida enquanto responsável pela administração global de Empreendimento Turístico, competindo-lhe assegurar o funcionamento e a conservação das instalações e equipamentos de uso comum e dos serviços de utilização comum e a manutenção e conservação de todas as infraestruturas urbanísticas, exercendo as funções que cabem ao administrador do condomínio, e as incumbências constantes elencadas no ponto 18. desta Informação, sendo remunerada com 20% do valor total da prestação periódica (Artigo 3.º do Título Constitutivo).

84. Pelo que a Minuta do Contrato de Exploração Turística não titula qualquer cessão de exploração efetuada pelo Proprietário à Requerente, muito menos uma locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial, prevista na subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, ao invés do que acontece na maior parte das Informações Vinculativas indicadas pela Requerente.

85. Importa notar que, com o devido respeito, não se nos afigura correta a interpretação que a Requerente faz das Informações Vinculativas emanadas pela AT a este respeito.

86. Cumprindo chamar a atenção para o facto de cada Informação Vinculativa assentar em determinados pressupostos e situações concretas que não são integralmente reveladas na sua publicação, sendo que «() a Administração Tributária, com a emissão de uma informação vinculativa, não fica obrigada ao seu cumprimento em relação a todas as situações que se lhe colocam dentro do objeto dessa mesma orientação. Pelo contrário, a vinculação da Administração Tributária ao teor das mesmas é uma vinculação inter-partes, pois somente em relação ao caso em concreto objeto do pedido a Fazenda Pública não pode proceder em sentido diverso da informação prestada, ressalvado o cumprimento de decisão judicial. () Em conclusão, não é legítima a invocação, por qualquer outra pessoa que não o sujeito passivo que solicitou a informação vinculativa, de uma eventual eficácia "erga omnes" da informação prestada.» [3]

87. E pese embora o instituto de Informação Vinculativa não se destine a refutar e contestar o enquadramento jurídico-tributário apresentado pelos Requerentes, tanto mais que a presente Informação Vinculativa não assume caráter de urgência, pelo que se mostra desnecessário a sua apresentação (artigo 68.º, n.º 2 da LGT, a contrario) e, por consequência, a sua análise,

88. Para que não restem dúvidas, a título meramente exemplificativo, e em resposta ao transcrito no ponto 44.º, refira-se que quer na PIV da qual é efetuada a transcrição (2472), quer na PIV 14991, não se verifica a venda de frações a Terceiros, ao invés do que acontece com o caso em apreço,

89. Para além de que ambas já foram proferidas pela AT há bem mais de 2 anos.

90. Quanto à PIV 4632, também referida no pedido, para além de ter sido emitida há bem mais de 2 anos, é relativa à dedução do IVA suportado com a construção de um armazém destinado à atividade de serralharia, constante de faturas passadas na forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo que aí vai exercer a atividade, sendo que o imóvel onde é construído o armazém lhe foi

cedido através de contrato de Comodato, pelo que não conseguimos perceber a similitude com o caso em apreço.

91. Precise-se, aliás que a maior das Informações Vinculativas indicadas são referentes a operações de cedência de espaço tipo "Office Center" ou cedências de exploração de "resort", sujeitas a IVA e dele não isentas (por ex. 16664, 14723), ou locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial, excluídas da isenção de IVA pela 2.^a parte da subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.^o (por ex. 21163), ou seja, em qualquer dos casos a operação subsequente à construção é uma operação sujeita a imposto e dele não isenta, o que não acontece, em regra, com a venda das frações aqui em causa.

92. Por último, nesta sede, frise-se que a única PIV com semelhanças com a presente situação, em que se verifica a venda de frações (Unidades de Alojamento) de um Empreendimento Turístico a terceiros, é a PIV 20855 (também indicada no Pedido), que propugna, no que é aplicável, o entendimento ora vertido e não a posição da Requerente.

93. Daqui resulta que não se verifica a relação direta e imediata entre os inputs e os outputs no caso das frações vendidas a Terceiros, sem renúncia à isenção nos termos do D.L. 21/2007, configurando, assim, operações isentas de IVA [alínea 30) do artigo 9.^o], não ocorrendo também qualquer cedência de exploração da Unidade de Alojamento do seu proprietário para a Requerente [na 2.^a parte subalínea c) da alínea 29) do mesmo artigo 9.^o], assumindo o proprietário os custos e o risco da operação de exploração turística da sua Unidade de Alojamento (e quota parte no Empreendimento Turístico).

94. Pelo que o IVA suportado com a construção do Empreendimento Turístico não é integralmente dedutível, por ser destinado à prática de operações que conferem direito à dedução e de operações que não conferem esse direito, tendo que aplicar obrigatoriamente o método de afetação real, previsto no artigo 23.^o, n.^o 2 do CIVA.

II.iv.c) - Dedução imediata do imposto (antes da finalização da construção do Empreendimento Turístico) e limite temporal para o exercício do direito à dedução

95. Sendo certo que resulta da jurisprudência do TJUE que, em regra, para exercer o direito à dedução, não é necessário que o sujeito passivo esteja já a desenvolver a atividade, mas apenas que tenha essa intenção e que tal possa ser comprovado por elementos objetivos.

96. Conforme considerou no Acórdão de 21/03/2000, procs. C-110/98 a C-147/98:

«46. O artigo 4.^o da Sexta Directiva não se opõe, no entanto, a que a administração fiscal exija que a intenção declarada de iniciar as actividades económicas que dão origem a operações tributáveis seja confirmada por elementos objectivos. Neste contexto, há que sublinhar que a qualidade de sujeito passivo só é definitivamente adquirida se a declaração de intenção de iniciar as actividades económicas projectadas foi feita de boa fé pelo interessado. Em situações fraudulentas ou abusivas, em que, por exemplo, o interessado simulou desenvolver uma actividade económica especial, mas procurou, na realidade, fazer entrar no seu património privado bens que podem ser objecto de dedução, a administração fiscal pode pedir, com efeitos retroactivos, a restituição das quantias deduzidas, uma vez que essas deduções foram concedidas com base em falsas declarações ().

47. Daqui resulta que quem tem a intenção, confirmada por elementos objectivos, de iniciar de modo independente uma actividade económica na acepção do artigo 4.^o da Sexta Directiva e para esse fim efectua as primeiras despesas de investimento deve ser considerado um sujeito passivo. Actuando

como tal, essa pessoa tem portanto, de acordo com os artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva, o direito de deduzir imediatamente o IVA devido ou pago sobre as despesas de investimento efectuadas para os fins das operações projectadas que concedem o direito à dedução, sem ter de esperar o início da exploração efectiva da sua empresa.»

97. Ora, dos elementos objetivos de que dispomos nesta data, temos que as Unidades de Alojamento que serão vendidas a Terceiros irão consubstanciar operações isentas de IVA, nos termos do artigo 9.º, alínea 30) do CIVA, pelo que, relativamente a estas (e às partes comuns, nomeadamente, na parte que lhes corresponda proporcionalmente), a Requerente não poderá deduzir o IVA suportado com a construção do Empreendimento.

98. A dedução imediata do imposto apenas se poderá colocar relativamente às frações que, de forma clara e inequívoca, vão ser da propriedade da Requerente e afetas ao exercício da atividade tributada, devendo tal ser relevado nos seus registos contabilísticos.

99. Já quanto às frações alienadas a Terceiros com renúncia à isenção de IVA nos termos do mencionado D.L. 21/2007, o imposto suportado (designadamente) na sua construção apenas poderá ser objeto de dedução após a efetivação dos efeitos da renúncia nos termos do mencionado diploma.

100. A dedução do imposto, a efetuar apenas nos casos e termos antes mencionados, deverá ter lugar na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a receção das faturas, de acordo com o n.º 2 do artigo 22.º do CIVA.

101. Prescrevendo efetivamente o artigo 98.º, n.º 2 do mesmo código que «[s]em prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respectivamente.»

102. Sendo de referir que, face a este prazo de 4 anos, a Requerente pode optar por deduzir o imposto apenas quando começar a praticar as operações relativas ao empreendimento turístico.

III - Conclusões:

103. Face ao exposto, concluímos que:

103.1. deverá haver lugar a inversão de sujeito passivo na aquisição de serviços de construção civil, prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, sendo que das faturas a emitir pelos empreiteiros deve constar a menção "IVA - autoliquidação", em conformidade com o artigo 36.º, n.º 13 do mesmo código;

103.2.1. dos elementos juntos, decorre, designadamente, que o Promitente-Comprador será responsável pelo pagamento do IMT e do Imposto de Selo, o que significa que a transmissão da fração autónoma será isenta de IVA, sem renúncia à isenção, nos termos da alínea 30) do artigo 9.º do CIVA, sendo que estas isenções são incompletas, ou seja, o imposto suportado a montante não confere direito à dedução, decorrendo também que não ocorre qualquer cedência de exploração da Unidade de Alojamento do seu proprietário para a Requerente [na 2.ª parte subalínea c) da alínea 29) do mesmo artigo 9.º], assumindo o proprietário os custos e o risco da operação de exploração turística da sua Unidade de Alojamento (e quota parte no Empreendimento Turístico);

103.2.2. pelo que não se verifica a relação direta e imediata entre os inputs e os outputs no caso das frações vendidas a Terceiros, sem renúncia à isenção nos termos do D.L. 21/2007, e, em consequência, o IVA suportado com a construção do Empreendimento Turístico não é integralmente dedutível, por ser destinado à prática de operações que conferem direito à dedução e de operações que não conferem esse direito, tendo que aplicar obrigatoriamente o

método de afetação real, previsto no artigo 23.º, n.º 2 do CIVA;

103.3.1. dos elementos objetivos de que dispomos nesta data, temos que as Unidades de Alojamento que serão vendidas a Terceiros irão consubstanciar operações isentas de IVA, nos termos do artigo 9.º, alínea 30) do CIVA, pelo que, relativamente a estas, a Requerente não poderá deduzir o IVA suportado com a construção do Empreendimento;

103.3.2. a dedução imediata do imposto apenas se poderá colocar relativamente às frações que, de forma clara e inequívoca, vão ser da sua propriedade e afetas ao exercício da atividade tributada, devendo tal ser relevado nos seus registos contabilísticos;

103.3.3. quanto às frações alienadas a Terceiros com renúncia à isenção de IVA nos termos do mencionado D.L. 21/2007, o imposto suportado (designadamente) na sua construção apenas poderá ser objeto de dedução após a efetivação dos efeitos da renúncia nos termos do mencionado diploma;

103.4. dedução do imposto, a efetuar apenas nos casos e termos antes mencionados, deverá ter lugar na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a receção das faturas, de acordo com o n.º 2 do artigo 22.º do CIVA.

[1] Cfr. ponto 17º do Pedido

[2] Disponível no Portal das Finanças

[3] Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 10/07/2014, proc. 07558/14