

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.98º - Revisão oficiosa e prazo do exercício do direito à dedução .
- Assunto: Artigo 8.º, n.º 3 do D.L. 21/2007 - Artigo 98.º, n.º 2 do CIVA - Prazo para exercício do direito à dedução
- Processo: 28355, com despacho de 2025-08-26, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Descrição do pedido:
1. A Requerente começa por referir o seu objeto social, no âmbito do qual se encontra a desenvolver um projeto imobiliário, na região do [], que compreende a edificação de empreendimento imobiliário, composto por vários lotes e diferentes finalidades, nomeadamente, supermercado, apartamentos residenciais, apartamentos para prestação de serviços de alojamento ou similares, escritórios, residência para estudantes e zona comercial (restaurantes e outros espaços de lazer), cuja construção já se iniciou em 2015, apresentando os lotes diferentes graus de acabamento.
 2. Mais menciona a Requerente que os Lotes "[]" e "[]" se destinam a escritórios (que incluem espaços de co-working e um tech-hub e áreas destinadas a comércio e retalho), e o Lote "[]" se destina a zona comercial (integra espaços de restauração e bebidas), Lotes que designa por "Propriedades" e constituem o objeto da presente Informação Vinculativa.
 3. Estes Lotes ("Propriedades") ainda se encontram numa fase de Concept Design e obtenção das licenças necessárias, prevendo-se que o terminus da sua construção ocorra no quarto trimestre de 2025.
 4. Acrescenta a Requerente que tem incorrido em vários custos relativos ao Projeto imobiliário, no qual se incluem as "Propriedades", tais como: serviços relacionados com a aquisição, preparação e limpeza dos Lotes, serviços de gestão, fiscalização e licenciamento do projeto, serviços de segurança dos Lotes, serviços de arquitetura, design, comunicação e marketing, e serviços de arqueologia.
 5. Estes custos foram objeto de registo de forma segregada, utilizando critérios objetivos que permitem determinar o grau de utilização dos bens e serviços adquiridos para cada Lote, que já foram validados pela AT no âmbito de pedidos de reembolso de IVA referentes ao desenvolvimento e exploração de outros Lotes que não as "Propriedades" em apreço.
 6. Advoga ainda a Requerente que o atraso no desenvolvimento das "Propriedades" se deveu «a diversas razões de cariz económico, que foram exponenciadas pela envergadura do projeto que se propôs desenvolver e o elevado investimento que este exige, designadamente:
 - o impacto provocado pela pandemia da Covid-19 no ano de 2020 e em anos posteriores;
 - à escassez de materiais de construção e de mão-de-obra; e,
 - ao aumento dos custos de financiamento.» [1]
 7. Após a construção das "Propriedades", a Requerente pretende aliená-las com renúncia à isenção, em conformidade com o previsto no artigo 12.º, ns. 4 e 6 do Código do IVA (CIVA) e no Regime de renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a imóveis, aprovado pelo D.L. n.º 21/2007, de 29 de janeiro.
 8. A Requerente não exerceu o direito à dedução do imposto suportado com a aquisição de bens e serviços destinados ao desenvolvimento / construção das "Propriedades", dado que tal não lhe era permitido, mas pretende fazê-lo assim que sejam obtidos os

certificados de renúncia à isenção e celebradas as Escrituras de compra e venda de cada uma das "Propriedades".

9. Mais refere a Requerente que entre o início do desenvolvimento das "Propriedades" e a sua conclusão previsível dista mais que o prazo de 4 anos para exercer o direito previsto no artigo 98.º, n.º 2 do CIVA, decorrendo do artigo 8.º do D.L. n.º 21/2007 que esse prazo pode ser elevado para 8 anos, no caso de a construção comprovadamente ter excedido o prazo de 4 anos e se trate de um sujeito passivo cuja atividade tenha por objeto, com carácter de habitualidade, a construção de imóveis para venda ou para locação, como é o caso.

10. Argumenta a Requerente que o Legislador utilizou o conceito "comprovadamente" para evitar situações de abuso, o que não acontece no caso em apreço, tanto mais que «(...) os custos de desenvolvimento e construção incorridos pela Requerente nos anos iniciais do projeto (2015 e seguintes) correspondem a despesas incorridas com o projeto imobiliário na sua totalidade, designadamente, com a preparação dos terrenos, estudos, arqueológicos e construção de infraestruturas básicas, que foram realizadas de forma global e transversal a todo o projeto (i.e., com referência a todos os lotes), por razões de eficiência operacional e economia de custos, para que a Requerente iniciasse o desenvolvimento do projeto idealizado (incluindo a construção de outros edifícios associados a outros lotes).» [2]

11. Argui ainda que no caso «(...) não subsistem dúvidas de que o direito à dedução do IVA apenas irá nascer no momento em que a Requerente irá exercer a renúncia à isenção na alienação das Propriedades, pelo que entende a Requerente que o prazo disposto no n.º 3 do artigo 8.º do RRI deverá ser contado a partir dessa data, conforme acima já explanado e em conformidade com a jurisprudência nacional existente com referência a esta questão.» [3], sob pena de caducidade do direito à dedução e não cumprimento do princípio da neutralidade.

12. Pretende, assim, a Requerente que lhe seja confirmado que:

«a. poderá deduzir o imposto suportado com o desenvolvimento e a construção das Propriedades considerando o prazo previsto nos termos do n.º 3 do artigo 8.º do RRI, por lhe ser aplicável; e

b. subsidiariamente, que o prazo de oito anos (que decorre do n.º 3 do artigo 8.º do RRI) deverá ser contado a partir do momento em que o direito à dedução nasce, conforme decorre do n.º 2 do artigo 98.º do código do IVA, que, no caso em apreço, corresponde ao momento em que a Requerente exercer a renúncia à isenção na venda das Propriedades.» [4]

13. Após notificação dos Serviços a solicitar a identificação física e matricial das "Propriedades" em apreço, a Requerente veio juntar as cadernetas prediais relativas aos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia de [] ([]) sob os artigos [] ("[]").

II - Enquadramento em sede de IVA

14. 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 mensal por opção desde 00/00/2020, que se encontra registada pela atividade principal de «Compra e venda de bens imobiliários» - CAE 68110 e pelas atividades secundárias de «Hotéis, exceto hotéis rurais» - CAE 55101, de «Apartamentos turísticos» - CAE 55105, de «Outros locais de alojamento» - CAE 55900 e de «Arrendamento e exploração de bens imobiliários próprios ou em locação» - CAE 68200, sendo um sujeito passivo misto que utiliza como método de dedução o método de afetação real de todos os bens.

15. Importa referir que o entendimento veiculado na presente Informação Vinculativa assenta exclusivamente na descrição efetuada no Pedido, já que não foram juntos quaisquer elementos relativos a futuros contratos, e no pressuposto que estarão reunidas as condições para o exercício da renúncia à isenção nas operações imobiliárias que pretende efetuar, condições que não dependem apenas do

enquadramento em sede de IVA da Requerente, como veremos mais adiante,
16. O que significa que qualquer alteração que ocorrer nos contratos que venham a ser efetivamente celebrados ou, mesmo, se estes não reunirem as condições subjetivas e objetivas para a renúncia, tal implica que o entendimento ora propugnado não seja aplicável.

17. Neste pedido, grosso modo, pretende a Requerente saber se o prazo alargado de 8 anos para o exercício do direito à dedução, previsto no artigo 8.º, n.º 3 do D.L. 21/2007, de 29 de janeiro, é aplicável à futura transmissão das "Propriedades" (Lotes "[]" e "[]" destinados a escritórios e Lote "[]" destinado a zona comercial), e se deve ser contado a partir do momento em que nasce o direito à dedução (como refere, quando renuncia à isenção), o que implica a dedução do IVA dos custos que suportou nos anos 2015 e seguintes.

18. Desta forma, faremos, em primeiro lugar, o enquadramento em sede de IVA da operação que a Requerente pretende realizar quanto às "Propriedades", para posteriormente analisar o direito à dedução e respetivo prazo.

19. Ora, 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,

20. 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 caráter de habitualidade, exerçam atividades comerciais, industriais ou de prestação de serviços.

21. O que significa que a transmissão onerosa do direito de propriedade, no caso, sobre os bens imóveis constitui uma transmissão de bens, realizada entre sujeitos passivos com sede em Portugal, no exercício habitual da sua atividade, e, como tal, estão sujeitas a IVA, mas, em regra, beneficia de isenção de IVA.

22. 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;»

23. 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.

24. 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.

25. 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.»

26. 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 já mencionado D.L. n.º 21/2007.

27. 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 [5].

28. 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.

29. Desta forma, começa por determinar o artigo 2.º, n.º 1 do D.L. n.º 21/2007 que as condições objetivas de verificação cumulativa, aplicáveis ao caso, são as seguintes:

» o imóvel se trate de um prédio urbano ou de uma fração autónoma deste, ou ainda de um terreno para construção [alínea a)],

» o imóvel esteja inscrito na matriz em nome do seu proprietário, ou tenha sido pedida a respetiva inscrição, e não se destine à habitação [alínea b)],

» o contrato tenha por objeto a transmissão do direito de propriedade e diga respeito à totalidade deste [alínea c)],

» O imóvel seja afeto a atividades que confirmam direito à dedução do IVA suportado nas aquisições [alínea d)],

30. Se se verificarem estas condições, há ainda que se verificar uma das três condições previstas no n.º 2 do mesmo artigo 2.º, ou seja:

» estar em causa a primeira transmissão ocorrida após a construção, quando tenha sido deduzido ou ainda seja possível deduzir, no todo ou em parte, o IVA nela suportado [alínea. a)], ou,

» estar em causa a primeira transmissão do imóvel após ter sido objeto de grandes obras de transformação ou renovação, de que tenha resultado uma alteração superior a 30% do valor patrimonial tributável para efeito do Imposto Municipal sobre Imóveis, quando ainda seja possível proceder à dedução, no todo ou em parte, do IVA suportado nessas obras [al. b)], ou

» na transmissão do imóvel subsequente a uma operação efetuada com renúncia à isenção, quando esteja a decorrer o prazo de regularização previsto no n.º 2 do artigo 24.º do CIVA relativamente ao imposto suportado nas despesas de construção ou aquisição do imóvel [alínea c)].

31. Verificando-se as condições objetivas, ter-se-ão que verificar as condições subjetivas, que se encontram previstas no artigo 3.º e do qual decorre que a renúncia à isenção é permitida quando o transmitente e o adquirente sejam sujeitos passivos referidos artigo 2.º, n.º 1, alínea a) CIVA, desde que preencham as seguintes condições:

» pratiquem operações que confirmam direito à dedução ou, no caso de sujeitos passivos que exerçam simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, quando o conjunto das operações que conferem direito à dedução seja superior a 80% do total do volume de negócios [alínea a) do n.º 1], sendo, no entanto, que a percentagem das operações que conferem direito à dedução pode ser inferior a 80%, no caso de sujeitos passivos cuja atividade tenha por objeto, com carácter de habitualidade, a construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou para locação (n.º 3);

» não estejam abrangidos pelo regime especial dos pequenos retalhistas constante do artigo 60.º e seguintes do CIVA [alínea b) do n.º 1],

» disponham de contabilidade organizada nos termos do CIRS ou do CIRC [alínea c) do n.º 1].

32. Observadas as condições objetivas e subjetivas antes identificadas, o transmitente deve efetuar, via eletrónica, o pedido de emissão de certificado, do qual devem obrigatoriamente constar os seguintes elementos (artigo 4.º, n.º 1 do mesmo D.L.):

» o nome ou designação social do sujeito passivo transmitente e do sujeito passivo adquirente, bem como os respetivos números de identificação fiscal [alínea a)];

» a identificação do imóvel [alínea b)];

» se se trata de uma operação de transmissão do direito de propriedade do imóvel ou de uma operação de locação do mesmo [alínea c)];
» a atividade a exercer no imóvel [alínea d)];
» o valor da venda do imóvel [alínea. e)];
» a declaração de que se encontram reunidas todas as condições para a renúncia à isenção, previstas no Código do IVA e no presente regime [alínea f)].

33. Seguir-se-ão os trâmites previstos nos ns. 2, 3 e 4 do mesmo artigo, sendo que, de acordo com o n.º 5, o certificado emitido é válido por seis meses e tem exclusivamente por efeito titular que os sujeitos passivos intervenientes na operação manifestaram à AT a intenção de renunciar à isenção do IVA nessa operação e que declararam estar reunidas as condições legalmente previstas para que a renúncia se efetivasse.

34. Esta renúncia à isenção é efetuada prédio urbano a prédio urbano, fração autónoma a fração autónoma, e só opera no momento em que é celebrado, no caso, o contrato definitivo de Compra e Venda, desde que o sujeito passivo tenha em sua posse o certificado válido e continue a reunir as condições objetivas e subjetivas (artigo 5.º, n.º 1), devendo os sujeitos passivos intervenientes cumprir todas as obrigações previstas no CIVA e legislação complementar, designadamente de liquidação e entrega de imposto, declarativas e contabilísticas.

35. Ora, o direito à dedução do imposto nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido no n.º 1 do artigo 22.º do CIVA e pode ser efetuado dentro do prazo de 4 anos previsto no n.º 2 do artigo 98.º do mesmo diploma.

36. Na situação colocada e no pressuposto de que a Requerente possa efetivamente renunciar à isenção na alienação das "Propriedades", poderá deduzir o IVA que suportou com as mesmas apenas aquando da celebração do respetivo contrato definitivo de Compra e Venda, desde que tenha em sua posse o certificado válido e continue a reunir as condições objetivas e subjetivas, e que se encontrem cumpridos os restantes pressupostos atinentes ao direito à dedução, estabelecidos nos artigos 19.º a 25.º do CIVA, como decorre do artigo 8.º, n.º 1 do D.L. n.º 21/2007.

37. Repetimos que esta dedução é feita imóvel a imóvel, fração a fração, utilizando o método de afetação real de todos os bens e serviços utilizados, em obediência ao artigo 9.º deste D.L..

38. Mais concretamente, em obediência ao preconizado no n.º 2 do artigo 8.º deste Regime, o transmitente, poderá deduzir o IVA suportado com a aquisição de bens e serviços atinentes à construção do imóvel ou fração alienado, na declaração do período de imposto correspondente àquele em que ocorre a renúncia à isenção, nos termos do referido artigo 5.º, n.º 1, ou em declaração de período posterior, até ao limite de 4 anos contados desde o momento em que se tornou exigível o correspondente imposto (artigo 98.º, n.º 2, conjugado com o n.º 1 do artigo 22.º, ambos do CIVA).

39. Ou seja, em decorrência do mencionado no ponto 35. desta Informação, apenas é considerado dedutível o IVA suportado com a aquisição de bens e serviços atinentes à construção que tiveram lugar nos 4 anos anteriores à renúncia à isenção.

40. Determina ainda o n.º 3 do artigo 8.º do D.L. n.º 21/2007 que «[o] prazo previsto no n.º 2 do artigo 91.º [6] do Código do IVA é elevado para o dobro para efeitos da dedução do imposto suportado na construção de bens imóveis por sujeitos passivos cuja actividade tenha por objecto, com carácter de habitualidade, a construção de imóveis para venda ou para locação, quando essa construção, comprovadamente, tenha excedido o prazo referido naquela disposição. (...)»

41. O que significa que, o IVA suportado ao longo da construção do imóvel, que o Sujeito Passivo transmitente não pôde legalmente deduzir, poderá fazê-lo no período em que for celebrado o contrato definitivo, no caso, de Compra e Venda do imóvel, ou período seguinte, dentro do prazo de 4 anos, conforme referido no ponto 38. da presente Informação, podendo este prazo estender-se até 8 anos anteriores, no caso de Sujeito Passivo cuja atividade tenha por objeto, com carácter de habitualidade, a construção de imóveis para venda ou para locação, quando essa construção,

comprovadamente, tenha excedido os 4 anos.

42. Sendo que, quer na situação do n.º 2, quer na situação do n.º 3, ambos do artigo 8.º do Regime, a dedução pode ser efetuada ainda que os documentos que suportam o direito à dedução já tenham sido objeto de registo contabilístico, não lhes sendo aplicável a restrições previstas no artigo 78.º do CIVA, conforme se encontra plasmado no ponto VI.B do Ofício-Circulado n.º 30099/2007, de 09/02, da DSIVA, referente ao "NASCIMENTO E EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO" [7].

43. Cumpre, nesta sede, precisar que, para efeitos do n.º 3 do artigo 8.º supra transcrito, o requisito atinente ao exercício de atividade que tenha por objeto a construção de imóveis para venda ou para locação, com carácter de habitualidade, é aferido no momento da emissão do certificado de renúncia;

44. Já o requisito atinente à construção ter, comprovadamente, excedido os 4 anos, mais concretamente ao conceito de "comprovadamente", de facto, como alega a Requerente, o mesmo não se encontra densificado pela AT, nem poderia, face à multiplicidade de situações e projetos imobiliários que poderão ser objeto deste Regime de renúncia, e, em concreto, desta norma, cada tipo com uma variedade de procedimentos associados.

45. Sendo certo que se pretendem evitar situações abusivas, como diz a Requerente, a prova de que a construção do imóvel ou fração cuja transmissão é objeto de renúncia à isenção de IVA durou mais que 4 anos, passará, em princípio, pelo cômputo do tempo que medeia entre a(s) primeira(s) fatura(s) de aquisição de bens ou serviços atinentes à construção desse imóvel ou fração e o terminus da conclusão das obras, cuja data consta da Modelo I do IMI, entregue para efeitos de inscrição do prédio na matriz predial urbana.

46. Pelo que, e respondendo diretamente às questões transcritas no ponto 12. desta Informação, para além de não terem sido facultados quaisquer elementos que permitam efetuar a contagem do tempo, nem esta ou a sua confirmação se inscreva no âmbito de Informação Vinculativa e sendo que, de acordo com as alegações da Requerente, a conclusão da construção ainda não ocorreu, é, desde logo, de mencionar que se encontram excluídos os custos / despesas suportados em 2015.

47. Importa referir ainda, a este propósito, que os encargos com a aquisição, manutenção, preservação, ou outros, dos lotes que integram o projeto urbanístico, ou motivos atinentes ao risco do negócio não comprovam necessariamente que o imóvel se encontra em fase de construção desde 2015. Neste sentido, não se confirmam, no âmbito da presente Informação, as alegações da Requerente, que transcrevemos nos pontos 4. a 6.

48. Como resulta com mediana clareza, só faz sentido em falar de prazo de construção quando a construção está a ter lugar, da mesma forma, que só faz sentido que o prazo seja alargado "para trás" em determinadas circunstâncias, porque essa construção excedeu o prazo normal de 4 anos para o exercício do direito à dedução e é necessário atender as despesas e custos suportados antes desses 4 anos, num princípio razoável de equilíbrio, que o Legislador entendeu ser o dobro desse prazo.

49. Efetivamente, o direito à dedução nasce no momento em que se celebra o contrato definitivo de Compra e Venda (desde que tenha em sua posse o certificado válido e continue a reunir as condições objetivas e subjetivas), mas abrange, no limite, o IVA suportado nas despesas efetivamente ocorridas com a construção do imóvel ou fração objeto da renúncia nos 4 anos anteriores, ou até 8 anos anteriores se a construção tiver, comprovadamente, excedido o primeiro prazo, sendo que, relativamente às despesas de construção ocorridas há menos de 4 anos, o direito à dedução previsto no artigo 98.º, n.º 2 do CIVA, pode ser exercido até ao limite de 4 anos contados a partir da exigibilidade do imposto, prazo este que assiste a qualquer Sujeito Passivo para o exercício do direito à dedução, como vimos supra.

50. Com efeito, não podendo um Sujeito Passivo cujo direito à dedução opera por via da renúncia à isenção ser prejudicado em relação aos Sujeitos Passivos que exercem o direito à dedução nos termos "normais" (artigo 22.º do CIVA), também não pode ser

favorecido.

51. O que significa que não pode colher a teoria de que o transmitente dispõe do prazo de 8 anos "para a frente" para exercer o direito à dedução, contados a partir do momento em que celebra o contrato definitivo de Compra e Venda, por violar grosseiramente o princípio da neutralidade do imposto.

52. Ou seja, tendo presentes os elementos teleológico e sistemático que deve guiar a interpretação das leis, no caso tributárias, em obediência ao artigo 11.º da LGT, este prazo previsto no artigo 98.º, n.º 2 do CIVA é de 4 anos, ou até 8 anos, contados desde o momento em que nasce o direito à dedução nos termos do n.º 1 do artigo 22.º, para qualquer Sujeito Passivo.

53. Sendo certo que, como dêmos nota supra, o D.L. n.º 21/2007 resulta de uma opção efetuada pelo Estado Português, não tendo, por isso, espelho em qualquer legislação comunitária, sendo que daquela não pode resultar a impossibilidade de exercício do direito à dedução nas operações imobiliárias em que haja renúncia,

54. Também não é menos certo que a Jurisprudência nacional citada pela Requerente não se refere a factos ocorrido no âmbito da vigência deste D.L. n.º 21/2007, mas do seu antecessor - D.L. n.º 241/86, de 20/08.

55. Ora, este diploma (D.L. n.º 241/86) era bem mais pequeno e parco nesta matéria em relação ao atual D.L. n.º 21/2007, não contendo, entre outras, nenhuma norma semelhante ao n.º 3 do artigo 8.º do D.L. n.º 21/2007, limitando-se, para o que ora interessa, a remeter para as normas sobre o direito à dedução previstas nos artigos 19.º e seguintes do CIVA (artigo 4.º, n.º 1),

56. Ao passo que o atual diploma (D.L. n.º 21/2007) vem definir claramente uma extensão desse prazo de dedução, nos ns. 2 e 3 deste artigo 8.º, sem prejudicar as normas do direito à dedução.

III - Conclusões:

57. Face ao exposto, concluímos que:

57.1. pressupondo que a Requerente pode efetivamente renunciar à isenção na alienação das "Propriedades", o que não se confirma, poderá deduzir o IVA que suportou com as mesmas apenas aquando da celebração do respetivo contrato definitivo de Compra e Venda, desde que tenha em sua posse o certificado válido e continue a reunir as condições objetivas e subjetivas, e que se encontrem cumpridos os restantes pressupostos atinentes ao direito à dedução, estabelecidos nos artigos 19.º a 25.º do CIVA, como decorre do artigo 8.º, n.º 1 do Regime de renúncia à isenção aprovado pelo D.L. n.º 21/2007;

57.2. de acordo com o n.º 2 do artigo 8.º deste Regime, a Requerente, na qualidade de transmitente, poderá deduzir o IVA suportado com a aquisição de bens e serviços atinentes à construção de cada imóvel ou fração na declaração do período de imposto correspondente àquela na qual ocorre a renúncia à isenção, nos termos do referido artigo 5.º, n.º 1, ou em declaração de período posterior, sem prejuízo do prazo de 4 anos previsto no artigo 98.º, n.º 2 do CIVA, sendo considerado como dedutível o IVA suportado com a aquisição de bens e serviços atinentes à construção que tiveram lugar nos 4 anos anteriores à renúncia à isenção, ou o seu dobro, desde que se trate de um Sujeito Passivo cuja atividade tenha por objeto, com carácter de habitualidade, a construção de imóveis para venda ou para locação (o que não se observa), e a construção, comprovadamente, tenha excedido os 4 anos;

57.3. os encargos com a aquisição, manutenção, preservação, ou outros, dos lotes que integram o projeto urbanístico, ou motivos atinentes ao risco do negócio não comprovam necessariamente que o imóvel se encontra em fase de construção desde 2015, não se confirmando, no âmbito da presente informação, as alegações da Requerente, que transcrevemos nos pontos 4. a 6.;

57.4. como resulta com mediana clareza, só faz sentido em falar de prazo de construção quando a construção está a ter lugar, da mesma forma que só faz sentido que o prazo seja alargado "para trás" em determinadas circunstâncias, porque essa

construção excedeu o prazo normal de 4 anos para o exercício do direito à dedução e é necessário atender as despesas e custos suportados antes desses 4 anos, num princípio razoável de equilíbrio, que o Legislador entendeu ser o dobro desse prazo.

[1] Cfr. ponto [] da "Descrição dos factos cujo enquadramento jurídico-tributário se pretende"

[2] Cfr. ponto [] da "Proposta de enquadramento em sede de Imposto Sobre o Valor Acrescentado"

[3] Ibidem, ponto []

[4] Ibidem, ponto []

[5] Disponível no Portal das Finanças

[6] Correspondente ao atual artigo 98.º, na sequência da renumeração do CIVA

[7] Disponível no Portal das Finanças