

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 19º, 20º, 21º, 23º

Assunto: Direito à dedução - Bens de utilização mista - Método da percentagem de dedução (pro rata) - Método de dedução por afetação real - Possível alteração de métodos - Consistência de critério no período do ano civil - Ajustamentos no final de cada ano.

Processo: nº 14362, por despacho de 2019-01-10, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

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

### I - PEDIDO

1. O Município da **XXX**, enquadrado, para efeitos de IVA, como um sujeito passivo misto, optou por efetuar a dedução do IVA suportado nos bens de utilização mista segundo o método da percentagem de dedução (pro rata).
2. O Município pretende, agora, alterar o método de dedução passando a utilizar a afetação real, pelo que solicita que se esclareça se pode efetuar essa alteração no decorrer do ano civil.
3. Solicita, ainda, que seja indicado o procedimento a adotar no início de 2019, quando procederem ao acerto da percentagem de dedução relativa ao ano de 2018.

### II - ENQUADRAMENTO

4. A determinação do imposto dedutível relativo aos bens de utilização mista, ou seja, aos bens e/ou serviços utilizados conjuntamente em atividades que conferem direito a dedução e em atividades que não conferem esse direito, está prevista no artigo 23.º do Código do IVA (CIVA).
5. Tratando-se de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações que conferem direito a dedução do imposto, e desde que apresentem uma relação direta e imediata com essas operações, o imposto é objeto de dedução integral, desde que cumpridos os formalismos e condições previstos no artigo 20.º do CIVA.
6. Por outro lado, tratando-se de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações sujeitas a imposto mas isentas sem direito a dedução ou a operações que, embora abrangidas pelo conceito de atividade económica estejam fora das regras de incidência do imposto ou, ainda, de operações não decorrentes de uma atividade económica, o respetivo imposto suportado não pode ser objeto de dedução.
7. Nos termos do artigo 23.º n.º 1 do CIVA, quando os sujeitos passivos, no exercício das suas atividades, efetuam operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º do CIVA, a determinação do IVA dedutível é feita de um de dois modos:

i) tratando-se de bens ou serviços parcialmente afetos à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica, é obrigatório o recurso à afetação real dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens ou serviços nessas e nas restantes operações (conforme resulta do artigo 23.º n.º 1 al. a) e n.º 2 do CIVA);

ii) tratando-se de bens ou serviços parcialmente afetos à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, parte das quais não conferem direito à dedução, a alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA, estabelece que o imposto dedutível seja determinado mediante a utilização de uma percentagem de dedução, apurada nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, sem prejuízo de o sujeito passivo poder optar pela afetação real, nos termos do n.º 2 da mesma norma.

**8.** Feitas estas considerações de âmbito geral, importa, agora, abordar a questão concretamente apresentada pelo Requerente sobre o momento em que pode ser efetuada a alteração do método de dedução relativo aos bens e serviços de utilização mista.

**9.** Tal como resulta da letra do artigo 23.º n.º 1 alínea a) do CIVA, e já acima referido, sempre que esteja em causa a dedução do imposto relativo a bens ou serviços parcialmente afetos à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica, o imposto não dedutível em resultado desta afetação parcial é apurado de acordo com o método da afetação real, não sendo admissível a opção por outro método de dedução.

**10.** Já no que diz respeito à dedução do imposto relativo a bens ou serviços afetos à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, parte das quais não confere direito à dedução o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dão lugar a dedução. Contudo, o n.º 2 da mesma norma permite que o sujeito passivo opte por efetuar a dedução segundo o método da afetação real, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito à dedução e em operações que não conferem esse direito.

**11.** O n.º 6 do artigo 23.º do Código do IVA estabelece que a percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo, calculada provisoriamente com base nas operações realizadas no ano anterior, assim como a dedução efetuada nos termos do n.º 2, calculada provisoriamente com base nos critérios objetivos inicialmente utilizados para o método da afetação real, são corrigidos de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reportam, originando a correspondente regularização das deduções efetuadas, a qual deve constar da declaração do último período do ano a que respeita.

**12.** Embora não seja proibido de forma expressa a alteração no decurso do ano civil do método de dedução que vem sendo utilizado pelo sujeito passivo, decorre da redação de todo o artigo 23.º do CIVA, mas em particular do seu n.º 6, a impossibilidade dessa alteração.

**13.** Com efeito, e de acordo com o n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, o método de dedução adotado reporta-se a cada ano e é por referência ao período anual que são efetuadas as correções, quer as relativas à percentagem de dedução, quando tenha sido utilizado o método da percentagem de dedução, quer as

relativas aos critérios objetivos inicialmente utilizados para aplicação do método da afetação real.

**14.** Tendo sido estipulado um período anual no qual se baseia a determinação dos critérios a adotar na dedução de bens de utilização mista, permitir a alteração ao método adotado no decurso desse período desvirtua o espírito da norma.

**15.** Recordamos que, no Ponto 5, do Capítulo V, do Ofício-circulado n.º 30103, de 2008-04-23, do Gabinete do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária, a propósito dos critérios a utilizar para efeitos do artigo 23.º n.º 2 do CIVA (método da afetação real) é referido que os critérios adotados pelo sujeito passivo no início de cada ano civil devem ser utilizados consistentemente nesse período, podendo ser efetuados os devidos ajustamentos no final de cada ano.

**16.** A concretização da alteração do método de dedução deve ser efetuada mediante a entrega da declaração de alterações referida no artigo 32.º do Código do IVA.

**17.** Como nota final, importa referir que o método da percentagem de dedução só é passível de ser utilizado se o bem ou serviço estiver afeto à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, parte das quais não confira direito à dedução, podendo neste caso e, conforme acima já referido, optar pelo método da afetação real.

**18.** Se o bem ou serviço estiver parcialmente afeto à realização de operações não decorrentes de uma atividade económica, a dedução do imposto relativo a esse bem ou serviço é sempre feita com recurso ao método da afetação real.

**19.** Esta nota final tem particular relevância no caso dos Municípios uma vez que são, tipicamente, entidades que realizam, em simultâneo, operações não decorrentes de uma atividade económica e operações decorrentes de atividades económicas (parte das quais não conferem direito à dedução). Em resumo, os municípios utilizam, obrigatoriamente, o método da afetação real nos casos em que os bens/serviços estão parcialmente afetos a operações decorrentes de uma atividade não económica, e podem optar entre o método da percentagem de dedução e o método da afetação real no caso dos bens/serviços afetos a operações realizadas no âmbito de uma atividade económica em que parte das mesmas não conferira direito à dedução.

**20.** Em conclusão, verificando-se, por consulta ao sistema de registo de contribuintes, que o Requerente entregou, em 03/01/2019, uma declaração de alterações na qual refletiu a sua opção, no que diz respeito à dedução do imposto suportado em bens de utilização mista, pelo método da afetação real, é este o método que deve vigorar durante o ano de 2019.