

Of.Circulado n.º: 30103 2008-04-23

Processo:

Entrada Geral:

N.º Identificação Fiscal (NIF): 770004580

Sua Ref.ª: I351

Técnico:

Cod. Assunto:

Origem:

Subdirectores-Gerais
Directores de Serviços
Directores de Finanças
Chefes de Finanças
Coordenadores das Lojas do Cidadão
Coordenador do CAT

Assunto: DIREITO À DEDUÇÃO - NOVAS REGRAS PARA A DETERMINAÇÃO DO DIREITO À DEDUÇÃO PELOS SUJEITOS PASSIVOS MISTOS

I – INTRODUÇÃO

O artigo 52.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2008), introduziu alterações no artigo 23.º do Código do IVA (CIVA), em matéria do exercício do direito a dedução do IVA pelos sujeitos passivos que no âmbito da sua actividade pratiquem operações que conferem o direito a dedução e operações que não conferem esse direito, comumente designados de “*sujeitos passivos mistos*”.

As alterações ao artigo 23.º do CIVA introduzem elementos novos, essenciais para a determinação do *quantum* do imposto a deduzir, dos quais se destaca a referência expressa de que as suas regras se aplicam exclusivamente às situações em que os sujeitos passivos pretendem exercer o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços de utilização mista. Entende-se como bens e serviços de utilização mista os que são utilizados conjuntamente no exercício de uma actividade económica, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, que confere direito a dedução com actividades económicas que não conferem esse direito ou, ainda, conjuntamente com operações fora do conceito de actividade económica.

Tendo em vista uma aplicação uniforme das alterações introduzidas, comunica-se aos Serviços e outros interessados o seguinte:

II - PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO À DEDUÇÃO

1. Os princípios gerais subjacentes ao exercício do direito à dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos do imposto estão previstos nos artigos 19.º e 20.º do CIVA, daí resultando que para ser dedutível o IVA suportado nas aquisições de bens e serviços estas devem ter uma relação directa e imediata com as operações a jusante que conferem esse direito.
2. Como regra geral é dedutível, com excepção das situações enunciadas no artigo 21.º do CIVA, todo o imposto suportado em bens e serviços adquiridos para o exercício de uma actividade económica referida na alínea a) do n.º1 do artigo 2.º do CIVA desde que respeite a transmissões de bens e a prestações de serviços que confirmam direito a dedução nos termos do artigo 20.º do CIVA, incluindo as que, embora enquadradas no âmbito das actividades económicas referidas no artigo 2.º do CIVA, não resultam localizadas em território nacional por força das regras de localização constantes do artigo 6.º do CIVA sendo, todavia, qualificadas como operações que conferem direito a dedução pela alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.
3. Assim, confere direito à dedução integral o imposto suportado nas aquisições de bens ou serviços exclusivamente afectos a operações que, integrando o conceito de actividade económica para efeitos do imposto, sejam tributadas, isentas com direito a dedução ou, ainda, não tributadas que conferem esse direito, nos termos da alínea b), II, do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.
4. Caso o imposto seja suportado na aquisição de bens ou de serviços exclusivamente afectos a operações sujeitas a imposto, mas sem direito a dedução ou a operações que em sede de IVA não se insiram no exercício de actividades económicas, não é, naturalmente, admissível o do exercício do direito à dedução.

III - ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO ARTIGO 23º. DO CÓDIGO DO IVA

1. Importa salientar que a aplicação do artigo 23.º se restringe à determinação do imposto dedutível relativo aos bens e/ou serviços de utilização mista ou seja, aos bens e/ou serviços utilizados conjuntamente em actividades que conferem o direito a dedução e em actividades que não conferem esse direito.

2. De facto, tratando-se de bens ou serviços exclusivamente afectos a operações com direito a dedução do imposto, apresentando uma relação directa e imediata com essas operações, o respectivo imposto é objecto de dedução integral, nos termos do artigo 20.º do CIVA.

3. Tratando-se de bens ou serviços exclusivamente afectos a operações sujeitas a imposto mas isentas sem direito a dedução ou a operações que, embora abrangidas pelo conceito de actividade económica estejam fora das regras de incidência do imposto ou ainda de operações não decorrentes de uma actividade económica, o respectivo IVA suportado não pode ser objecto de dedução.

Exemplificando:

Um sujeito passivo, no âmbito de um processo de aquisição de uma participação financeira em outra empresa, contratou os serviços de assessoria jurídica de um escritório de advogados. Uma vez que a mera detenção de participações sociais não constitui uma actividade económica para efeitos de IVA, o IVA associado aos *inputs* que permitiram a sua detenção não é susceptível de ser deduzido.

IV. MÉTODOS DE DETERMINAÇÃO DA DEDUÇÃO RELATIVAMENTE A BENS OU SERVIÇOS DE UTILIZAÇÃO MISTA

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

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

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

4. As correcções ou alterações a que se refere o número anterior devem ser promovidas pelos competentes serviços de inspecção, quando, no exercício das respectivas competências detectem vantagens injustificadas no exercício do direito à dedução.

V. ALGUNS CRITÉRIOS A UTILIZAR PARA EFEITOS DO N.º 2 DO ARTIGO 23.º

1. No caso dos bens ou dos serviços de utilização mista parcialmente afectos à realização de operações não decorrentes de uma actividade económica, a determinação do montante de IVA não dedutível relativo a estas não pode ter por base o método de *pro rata* previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, devendo ser obrigatoriamente utilizada a afectação real em função da efectiva utilização.

2. Em consequência, deve determinar-se o grau, proporção ou intensidade da utilização de cada bem ou serviço em operações que decorrem de actividade económica sujeita a IVA e de operações que dela não decorrem, através de critérios objectivos, podendo ser referidos a título meramente indicativo, os seguintes:

- a) A área ocupada;
- b) O número de elementos do pessoal afecto;
- c) A massa salarial;
- d) As horas-máquina;
- e) As horas-homem.

3. Em qualquer dos casos, a determinação desses critérios objectivos deve ser adaptada à situação e organização concretas do sujeito passivo, à natureza das suas operações no contexto da actividade global exercida e aos bens ou serviços adquiridos para as necessidades de todas as operações, integradas ou não no conceito de actividade económica relevante.

4. Em princípio, o critério para medir o grau de utilização relevante deve ser determinado caso a caso, o mesmo é dizer, bem a bem ou serviço a serviço, em função da sua própria utilização. Não obstante, pode admitir-se o recurso a uma chave de repartição ou critério objectivo comum a um conjunto de bens ou serviços, na condição de que tal se fundamente em razões objectivas e relevantes devendo o sujeito passivo, em qualquer dos casos, estar em condições de, comprovadamente, justificar os métodos e critérios utilizados.

5. Os critérios adoptados pelo sujeito passivo no início de cada ano civil devem ser utilizados consistentemente nesse período, podendo ser efectuados os devidos ajustamentos no final de cada ano.

Exemplificando:

1. Um sujeito passivo adquire um computador por € 1800 suportando € 378 de IVA.

A efectiva utilização do mesmo, determinada com recurso a um critério objectivo, foi de 70% para as operações que constituem actividades económicas para efeitos de IVA, isto é, operações sujeitas que conferem direito a dedução e 30% para operações que não se enquadram no conceito de actividade económica.

O IVA dedutível da sociedade é, neste caso, $(€ 378 \times 70\%) = € 264,6$

2. Um outro sujeito passivo adquire diversos bens e serviços para utilização mista em operações decorrentes de actividades económicas sujeitas a IVA que conferem direito a dedução e em operações não decorrentes de actividades económicas. A efectiva utilização das instalações afectas às operações que conferem direito a dedução determinada com recurso a um critério objectivo, representou uma quinta parte da área total, sendo demonstrado ser essa a chave de repartição mais representativa para efeitos da aferição do direito a dedução.

Em consequência, na imputação das despesas de utilização mista à actividade que confere direito a dedução e correspondente IVA dedutível – electricidade, água, telefone, trabalhos de construção, etc. – o sujeito passivo utilizará o coeficiente de 20% (1/5).

VI. INTERPRETAÇÃO DO Nº 4 DO ARTIGO 23.º.

1. Nos termos do n.º 4 do artigo 23.º, a percentagem de dedução apurada pelos sujeitos passivos nos termos da alínea b) do n.º 1 “...*resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como das subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento*”.

2. A norma contida no n.º 4 do artigo 23.º é de aplicação exclusiva às operações decorrentes de uma actividade económica quando, em simultâneo com operações que conferem direito a dedução, os sujeitos passivos exercem também operações que não conferem esse direito e apuram o montante de imposto a deduzir mediante a aplicação de uma percentagem de dedução (*pro rata*), nos termos da alínea b) do n.º 1 do citado artigo.

3. Assim, deve entender-se que, para efeitos do cálculo do *pro rata* de dedução, o montante anual a inscrever quer no numerador quer no denominador da fracção, não inclui as operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica, pois estas são previamente sujeitas à afectação real, nos termos da alínea a) do n.º.1 do artigo 23.º.

4. De igual modo, também não devem ser consideradas no numerador da fracção todas aquelas operações que, embora decorrentes do exercício de uma actividade económica, não conferem o direito à dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º. Entre estas, assumem particular relevo as operações realizadas pelas pessoas colectivas públicas no âmbito dos seus poderes de autoridade, as quais, embora em grande parte subsumíveis no conceito de actividade económica para efeitos do IVA, são objecto da regra de não sujeição contida no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, salvo se a sua não sujeição provocar distorções de concorrência.

5. Saliente-se que se consideram operações exercidas no âmbito dos poderes de autoridade as realizadas pelos organismos de direito público no quadro de um regime jurídico de direito público, excluindo-se as exercidas nas mesmas condições jurídicas que os operadores privados.

6. No que respeita às subvenções não tributadas, porque não conexas com o preço das operações tributáveis, deve atender-se ao seguinte:

- a) Caso a subvenção vise financiar operações decorrentes de uma actividade económica sujeitas a IVA, o respectivo montante deve integrar o denominador do *pro rata* previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA no caso dos sujeitos passivos mistos, não tendo qualquer influência no montante do imposto dedutível no caso dos sujeitos passivos integrais.
- b) Se a subvenção visa financiar operações decorrentes de uma actividade económica mas não sujeitas a imposto ou, ainda, a operações não decorrentes de uma actividade económica, o respectivo montante não deve integrar o denominador do *pro rata*, sendo aplicáveis as regras, acima descritas, de afectação real para tais operações.

VII. CONCEITOS

Para uma aplicação correcta da disciplina relativa ao apuramento do imposto dedutível suportado em bens ou serviços de utilização mista, contida no artigo 23.º, há que clarificar o enquadramento de algumas operações concretas face ao conceito de actividade económica. Assim, deve ter-se em consideração, nomeadamente, o seguinte:

A. Operações decorrentes de uma actividade económica

1. A qualidade de sujeito passivo de IVA pressupõe, *grosso modo*, face ao disposto no n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, a realização de certas actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as profissões liberais. A sujeição ao imposto inclui, em geral, as operações delas decorrentes, ainda sejam abrangidas por alguma das isenções previstas no CIVA.

2. Consideram-se decorrentes do exercício de uma actividade económica, no caso específico das operações referidas no n.º 28 do artigo 9.º do CIVA, estando por isso sujeitas ao imposto, não obstante a isenção aí prevista, entre outras, as seguintes operações:

- Os juros decorrentes de depósitos bancários ou de aplicações em títulos, incluindo as obrigações do tesouro ou as operações de tesouraria;
- Os juros resultantes da detenção de obrigações;

- Os juros recebidos pela concessão de crédito a sociedades participadas através de empréstimos ou de suprimentos, independentemente das razões por que são concedidos,
- As operações de *swap*, nomeadamente *swaps* cambiais.

Para este efeito não é relevante que os empréstimos se qualifiquem como meramente ocasionais ou resultem exclusivamente de dividendos obtidos das sociedades participadas, uma vez que a realização de operações a título ocasional não prejudica a qualidade de sujeito passivo, de acordo com o estabelecido na alínea a) do n.º1 do artigo 2.º do CIVA.

3. São ainda de considerar operações decorrentes do exercício de uma actividade económica sujeitas a IVA, as realizadas por sujeitos passivos que tenham por objecto o investimento colectivo em valores mobiliários, através de capitais recolhidos junto do público, que se dediquem a constituir e a gerir carteiras de títulos mediante remuneração, dado que tal actividade ultrapassa a mera aquisição, detenção e venda de acções e visa a obtenção de receitas com carácter de permanência.

4. Para efeitos de cálculo do *pro rata* de dedução, as operações financeiras enquadradas no n.º 28 do artigo 9.º do CIVA devem integrar o denominador da fracção referida no n.º 4 do artigo 23.º, a menos que as mesmas devam ser consideradas como acessórias no quadro da actividade do sujeito passivo.

B. Operações excluídas do conceito de actividade económica

1. A percepção de dividendos ou lucros provenientes da detenção de participações sociais, não constitui a contraprestação de operações dentro do âmbito de aplicação do imposto, sendo operações não decorrentes de uma actividade económica para efeitos do IVA, por resultar da mera propriedade daquelas e depender, em larga medida, de factores aleatórios.

2. O mesmo sucede com as mais-valias resultantes da mera aquisição e alienação dessas participações sociais, assim como de outros valores mobiliários, incluindo obrigações, por se entender que a simples aquisição e venda não constitui a exploração de um bem com vista à produção de receitas com carácter de permanência.

3. Também os rendimentos resultantes de aplicações em fundos de investimento e as mais-valias geradas pela simples venda dessas aplicações, não devem ser considerados a contraprestação de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica para efeitos do IVA.

4. Igualmente, as entradas em capital para sociedades, nomeadamente por admissão de um novo sócio, ou a emissão de acções por sociedades anónimas com vista à respectiva subscrição por novos accionistas, não preenchem o conceito de actividade económica relevante não sendo, por isso, consideradas abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA.

5. Note-se que, no contexto descrito, a consideração dos proveitos ou receitas acima indicados como decorrentes de operações não enquadráveis no conceito de actividade económica, logo fora do âmbito de incidência do IVA, é, por regra, independente da natureza do sujeito passivo que as aufere ou da actividade prosseguida por este, sendo também irrelevante se esse sujeito passivo tem ou não interferência directa ou indirecta na gestão das sociedades participadas.

6. Importa, por último, reforçar que as operações não decorrentes de uma actividade económica implicam a adopção do critério da afectação real para o apuramento do valor de IVA a expurgar daquele que será considerado como IVA potencialmente dedutível para efeitos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA, o que significa que, em caso algum, aquelas operações podem integrar o denominador do *pro rata*.

C. Operações financeiras que, embora integrando o conceito de actividade económica, são consideradas acessórias

1. O n.º 5 do artigo 23.º do CIVA estabelece que para efeitos do cálculo do *pro rata* não devem ser contempladas, entre outras, as operações financeiras que tenham um carácter acessório em relação à actividade exercida pelo sujeito passivo.

2. Para que se avalie se se está perante operações financeiras acessórias deve ter-se em consideração:

- a) A natureza da actividade exercida pelo sujeito passivo;
- b) As condições concretas da realização das operações financeiras, nomeadamente o seu carácter habitual ou ocasional e a maior ou menor utilização de recursos da empresa na realização dessas operações, independentemente do respectivo montante.

3. As operações financeiras não poderão, por regra, ser consideradas acessórias caso a sua realização integre o objecto principal ou habitual da actividade do sujeito passivo, ou constituir um prolongamento dessa actividade.

VIII – REGULARIZAÇÕES ANUAIS

1. Regularizações do n.º 6 do artigo 23.º

À semelhança do que acontece com a utilização do *pro rata*, também a dedução com recurso à afectação real segundo critérios objectivos é calculada provisoriamente, devendo ser corrigida de acordo com os valores tornados definitivos no final de cada ano, na última declaração periódica do ano a que respeita.

Exemplificando:

O sujeito passivo A utiliza na sua empresa o método da afectação real, tendo adquirido uma máquina industrial por €10 000 com €2 100 de IVA suportado. A máquina é utilizada para a realização de operações que conferem direito a dedução e para outras que não conferem aquele direito.

Quando da aquisição o sujeito passivo admitiu que a referida máquina iria ser utilizada em igual proporção para ambos os tipos de actividade, deduzindo 50% do imposto suportado (€1 050). Acontece que no fim do ano, e de acordo com os elementos existentes e de base demonstrável, concluiu-se que o grau de utilização efectiva da máquina em operações sujeitas ao imposto e dele não isentas foi apenas de 27%.

Impõe-se assim uma correcção ao IVA previamente deduzido, correcção essa consubstanciada numa regularização de imposto a favor do Estado de € 483 (€1050 – 27% x €2100).

2. Regularizações do artigo 24.º

Quando haja recurso à afectação real na dedução do imposto relativo a bens de investimento, sempre que ocorram alterações na proporção do montante deduzido em comparação com o ano do início da sua utilização, é obrigatória a regularização anual do imposto deduzido, nos prazos e condições do n.º 4 do artigo 24.º. Consideram-se, assim, alterações significativas as de valor igual ou superior a € 250, sendo esta regularização aplicável nos anos seguintes ao de início de utilização do bem de investimento.

Exemplificando:

Em Fevereiro de 2008 foi adquirida por um sujeito passivo, e entrou em funcionamento nesse ano, uma máquina industrial no valor de € 100 000, com IVA suportado de € 21 000, e cujos níveis de utilização em operações que concedem direito a dedução são os seguintes:

Provisório em Fevereiro de 2008 ————— 79%

Definitivos:

Em Dezembro de 2008	_____	80%
Em Dezembro de 2009	_____	85%
Em Dezembro de 2010	_____	90%
Em Dezembro de 2011	_____	79%
Em Dezembro de 2012	_____	76%

Em Fevereiro de 2008 deduz IVA no valor de € 16 590 e em Dezembro desse ano deduz, complementarmente, € 210 (80% x €21 000 – €16 590).

Total de IVA deduzido em 2008 € 16.800

	IVA dedutível	Diferença	Regularização
Em 2009	€ 17. 850	€ 1. 050 (16 800-17 850)	€ 210
Em 2010	€ 18. 900	€ 2.100 (16 800- 18 900)	€ 420
Em 2011	€ 16. 590	€ - 210 (16 800-16 570)	€ 0
Em 2012	€ 15. 960	€ - 840 (16 800-15 960)	€ -168

Só em 2011 não haverá regularização uma vez que o valor da diferença do IVA dedutível é inferior a € 250.

Com os melhores cumprimentos

O Director-Geral dos Impostos



(José A. de Azevedo Pereira)