

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al b), do n.º 1 do art. 23º

Assunto: Direito à dedução – Operações imobiliárias - Construção de imóveis com destinos económicos diferentes, um hotel o outro um bloco para apartamentos e aparthotel

Processo: **nº14991**, por despacho de 2019-05-21, 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 - FACTOS APRESENTADOS

**1.** Após consulta efetuada ao sistema informático da AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, constata-se que a Requerente encontra-se registada, para efeitos de IVA, com a atividade de "COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS" - CAE 68100, tendo enquadramento no regime normal, com periodicidade mensal, como sujeito passivo misto, utilizando para efeitos do exercício do direito à dedução o método da afetação real de todos os bens e serviços.

**2.** Segundo a mesma, possui um terreno que adquiriu há vários anos onde pretende agora construir um imóvel (constituído por duas estruturas de edifícios com acessos e áreas comuns) com os seguintes fins comerciais:

i. Edifício destinado a construção de um hotel cuja exploração será efetuada pela própria sociedade, realizando para o efeito operações sujeitas a IVA e que conferem o direito à dedução;

ii. Edifício destinado à construção de 111 apartamentos, dos quais 86 apartamentos serão para venda a clientes finais [operações isentas nos termos da alínea 30), do artigo 9.º do CIVA que não conferem direito à dedução], e os restantes 25 apartamentos para serem explorados em regime de aparthotel pela sociedade, ou seja, destinados ao alojamento que compreende a cedência do espaço devidamente mobilado incluindo prestações de serviços associados como limpeza, manutenção, entre outros (atividade sujeita em sede de IVA e que confere direito a dedução).

**3.** Refere ainda, que ambas as estruturas de edifícios têm várias áreas comuns aos quais todos os futuros clientes e moradores terão acesso (hall entrada, piscina, jardins entre outros). Trata-se, contudo, na sua conceção e construção de um único projeto, de um único imóvel.

**4.** Assim, a totalidade dos custos com o projeto e construção, nomeadamente arquitetura, projetistas e empreiteiros de construção serão faturados à Requerente de uma forma global.

**5.** Face ao exposto, solícita informação sobre qual o tratamento a efetuar em sede de dedução do IVA, relativamente às faturas associadas à globalidade da construção do imóvel, questionando se será correto o seguinte procedimento:

i. Se proceda apenas à dedução do IVA na proporção das áreas de construção que irão ser afetas a atividades não isentas;

ii. Relativamente às áreas comuns será correto ratear em função das áreas de construção que irão ser afetas a atividades não isentas e as destinadas a atividades isentas.

## **II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO**

**6.** 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).

**7.** 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.

**8.** 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.

**9.** Nos termos do n.º 1, artigo 23.º 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 da al. a), do n.º 1, e n.º 2 do artigo 23.º 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.

**10.** A aplicação do artigo 23.º do CIVA foi objeto de esclarecimento por parte da AT através do Ofício Circulado n.º 30103 de 23-04-2018, da Área de gestão tributária - IVA.

**11.** Por sua vez, relativamente às operações imobiliárias, em conformidade com as instruções administrativas divulgadas pelo Ofício Circulado n.º 79713, de 18-07-1989, da Direção de Serviços do IVA, a dedução do imposto, por sujeitos passivos que realizem operações sujeitas a imposto em simultâneo com operações imobiliárias isentas de imposto por força do disposto nas alíneas 29) e 30), do artigo 9.º do CIVA, é efetuada, obrigatoriamente, segundo o método da afetação real.

**12.** Assim, sendo a Requerente um sujeito passivo misto que utiliza o método da afetação real para todos os bens, está obrigada a efetuar a separação da atividade isenta da não isenta na contabilidade, sem prejuízo, quanto aos custos comuns, de usar uma chave de repartição na dedução do imposto, que poderá ser feita de acordo com a aplicação de uma percentagem calculada em função do respetivo destino.

**13.** Essa percentagem será sempre apurada segundo critérios de utilização objetivos, que poderão ser, como é referido no ponto V.2 do ofício circulado n.º 30103/2008, de 23 de abril, a título exemplificativo, "a área ocupada, o número de elementos do pessoal afeto, a massa salarial, as horas-máquina, as horas-homem". Contudo, essa percentagem, não é a referida no n.º 4, do artigo 23.º do CIVA e que habitualmente se designa por "pro rata", até porque, e conforme já referido, este não pode ser aplicado às operações imobiliárias.

**14.** No caso de não se mostrar viável um índice objetivo específico, poderá, recorrer-se para o efeito a uma percentagem ou coeficiente, desde que ela faça apelo, nos seus dois membros - numerador e denominador - a variáveis que se mostrem coerentes entre si, homogeneizadas para o efeito, e com a mesma natureza, ressalvadas as devidas adaptações. Teríamos assim o uso de uma percentagem (tal como a percentagem genérica de dedução ou pro rata geral), mas aqui não geral mas sim específica à realidade a que vai ser aplicada. E não entendida como método de apuramento de direito a dedução mas sim e apenas como coeficiente de imputação dentro do método de afetação real.

**15.** De referir que nos termos do n.º 2, do art.º 23.º do CIVA, em relação à utilização do método de afetação real, é concedida à AT, a prerrogativa de impor condições ou fazer cessar o procedimento no caso de se verificar que provocam ou podem provocar distorções significativas na tributação.

**16.** Uma vez que a Requerente irá, também, desenvolver operações relacionadas com a exploração hoteleira (hotel e aparthotel), deve proceder à alteração do seu enquadramento mediante a entrega de uma declaração de alterações em cumprimento com o disposto nos artigos 32.º e 35.º ambos do CIVA, aditando estas novas atividades - (CAE).

### **III - CONCLUSÃO**

**17.** Tendo em conta que a Requerente utiliza o método da afetação real para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, está obrigada a efetuar a separação entre a atividade isenta e a não isenta na contabilidade. Existindo despesas comuns, isto é, despesas que se destinam aos dois setores, o imposto suportado relativamente a tais despesas pode ser deduzido, nos termos previstos na alínea b), do n.º 1, do artigo 23.º do CIVA, segundo a aplicação de uma percentagem, correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução.

**18.** A referida percentagem é específica à realidade a que vai ser aplicada, um coeficiente de imputação dentro do método da afetação real.

**19.** Pelo exposto, encontra-se efetuado o enquadramento normativo da questão suscitada pela Requerente. Salvo melhor opinião, a definição dos critérios objetivos que melhor se coadunam com o exercício do direito à

dedução do IVA, associada à globalidade das faturas da construção do imóvel em análise, são da sua competência e responsabilidade, sem prejuízo de verificação da sua aplicação pelos serviços competentes de inspeção, tal como se encontra previsto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 23.º do CIVA, e através do ponto IV.4 do Ofício Circulado n.º 30103 de 23-04-2008, da Área de Gestão Tributária - IVA.