

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.23º - Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista .
- Assunto: Métodos de Dedução - Artigo 23º do CIVA
- Processo: 25793, com despacho de 2024-03-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: 1. A exponente acima referida, vem expor o seguinte:

"solicita-se informação vinculativa sobre o critério a utilizar em termos de dedução IVA: Entidade enquadrada Regime Misto com Afetação Real de parte dos bens. CAES principais - Atividades de Parques de Diversão Temáticos (floresta)

Os proveitos são distribuídos do seguinte modo:

- Vendas sujeitas 81 452.69; Serviços Prestados sujeitos 64 217.78; S. Prestados Isentos 342 919.66 (bilheteira); Trabalhos para a própria empresa 75 707.08; Subsídios à exploração 92 493.50; outros rendimentos c/IVA 27 041.15; isentos 94 580.66

A entidade vai fazer elevados investimentos de reflorestação, limpeza de matos; criação de caminhos etc.

A reflorestação acima referida tem duas vertentes a parte da bilheteira (isenta) e a venda de madeira, pinhas, cortiça etc. (com IVA).

Relativamente à exploração de madeira, pinhas, cortiça, etc., a mesma só vai dar produção daqui a 20 anos, ou seja, daqui a 20 anos irá haver bastante liquidação de imposto.

Com base no método onde está enquadrada hoje a dedução é mínima, mas amanhã a liquidação vai ser elevada.

Devido ao elevado investimento é possível a dedução do IVA? Se sim, qual o critério."

2. Consultado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes - Situação Cadastral Atual, verifica-se que a exponente se encontra enquadrado, desde 1998.10.01 no regime normal de periodicidade trimestral, desde 1998.10.01, pela atividade de "ACTIVIDADES DOS PARQUES DE DIVERSÃO E TEMÁTICOS", "ACTIV. SERV. RELACIONADOS C/ CAÇA E REPOV. CINEGÉTICO", "OUTROS LOCAIS DE ALOJAMENTO DE CURTA DURAÇÃO", "SILVICULTURA E OUTRAS ACTIVIDADES FLORESTAIS", "EXPLORAÇÃO FLORESTAL", "ALOJAMENTO MOBILADO PARA TURISTAS", "ACTIVIDADES DOS MUSEUS", e "OUTRAS ACTIVIDADES ASSOCIATIVAS, N.E", CAEs 93210, 01702, 55204, 02100, 02200, 55201, 91020 e 94995, estando enquadrado, desde 2007.01.01, no regime normal de periodicidade trimestral, sendo um sujeito passivo misto, utilizando, nos termos do art.23º do Código do IVA (CIVA), o método de "Afetação real de parte dos bens"

3. A questão colocada refere-se à dedutibilidade de IVA das despesas relacionadas com a exploração de madeiras, pinhas, cortiças, etc. no futuro sendo que o requerente contesta que, com base no método em que está enquadrado, a dedução do IVA será mínima. Assim sendo, questiona se é possível a dedução de IVA e se sim qual o critério que deve utilizar.

4. Informamos, desde já, que o método a aplicar no tocante à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é da responsabilidade dos sujeitos passivos e

respetivos Contabilistas Certificados (CC) caso disponham ou devam dispor de contabilidade organizada.

5. Estabelece alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA que, para o apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, ao imposto incidente sobre operações tributáveis que efetuaram, o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos.

6. O n.º 2 do mesmo normativo determina que só confere direito à dedução o imposto mencionado em faturas ou documentos equivalentes passados em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo, considerando-se passados em forma legal os documentos que contêm os requisitos do n.º 5 do artigo 36.º e n.º 2 do artigo 40.º, ambos do CIVA.

7. Por sua vez, a alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA prevê que só 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 prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, sem prejuízo do disposto no artigo 21.º, o qual, delimita as operações excluídas do direito à dedução.

8. Esta norma estabelece o princípio geral quanto ao exercício do direito à dedução, segundo o qual apenas há direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços se os mesmos foram utilizados na realização de operações sobre as quais haja sujeição de imposto. "A contrario", há que concluir que se não há sujeição a imposto nas operações realizadas (ou seja, operações fora do campo de incidência), também não é permitido deduzir o imposto nas aquisições que lhe correspondam.

9. Nos termos do n.º 1 do 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 efetuada:

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 alínea a) do n.º 1 e do 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. Nos termos do n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, a percentagem de dedução apurada pelos sujeitos passivos nos termos da alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo "() resulta de uma fração 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 efetuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento".

11. Esta norma é de aplicação exclusiva às operações decorrentes de uma atividade económica quando, em simultâneo com operações que conferem direito a dedução, os

sujeitos passivos exerçam 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).

12. Assim, entende-se que, para efeitos do cálculo do pro rata de dedução, o montante anual a inscrever quer no numerador quer no denominador da fração, não inclui as operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica, pois estas são previamente sujeitas à afetação real, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º.

13. De igual modo, também não devem ser consideradas no numerador da fração todas as operações que, embora decorrentes do exercício de uma atividade económica, não conferem direito à dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º.

14. Relativamente às subvenções não tributadas, porque não conexas com o preço das operações tributáveis, deve atender-se ao seguinte:

I) Caso a subvenção vise financiar operações decorrentes de uma atividade económica sujeitas a IVA, o respetivo montante deve integrar o denominador do pro rata previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA no caso de sujeitos passivos mistos, não tendo qualquer influência no montante do imposto dedutível no caso dos sujeitos passivos integrais.

II) Se a subvenção visa financiar operações decorrentes de uma atividade económica, mas não sujeitas a imposto ou, ainda, a operações não decorrentes de uma atividade económica, o respetivo montante não deve integrar o denominador do pro rata, sendo aplicáveis as regras de afetação real para tais operações.

15. O ofício Circulado nº 30103, de 23.04.2008, da Direção de Serviços do IVA, esclarece o mecanismo previsto no artigo 23º do CIVA, quando coexistem operações de cariz não económico, operações no âmbito de atividades económicas sujeitas a imposto e não isentas e ainda outras que, embora sujeitas ao IVA, estão dele isentas.

16. Não é dedutível o imposto suportado na aquisição de bens ou de serviços exclusivamente afetos a operações sujeitas a imposto, mas sem direito à dedução (operações isentas ao abrigo do artigo 9º do CIVA) ou a operações que, em sede de IVA, não se insiram no exercício de atividades económicas (fora do campo de incidência).

17. Por sua vez, confere o direito à dedução integral o imposto suportado nas aquisições de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações que, integrando o conceito de atividade económica, para efeitos do imposto, sejam tributadas ou isentas com direito à dedução ou, ainda, não tributadas que conferem esse direito, nos termos da alínea b), II, do nº 1 do artigo 20º do CIVA.

18. Assim importa referir que, estando perante um sujeito passivo que pratique simultaneamente operações isentas que não conferem direito à dedução e operações que conferem esse direito (sujeito passivo misto), existem dois métodos de determinação do direito à dedução: o método de dedução na percentagem ou pro rata e o método de afetação real.

19. Através do método da afetação real de todos os bens e serviços, 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.

20. Tratando-se de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações sujeitas a

imposto, mas deste 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.

21. No tocante a bens afetos tanto à atividade que confere o direito à dedução, como à atividade que não confere esse direito, pode o sujeito passivo utilizar uma percentagem (um pro rata específico) utilizando para tal critérios objetivos relativos a ambas as atividades, tais como o pessoal afeto a cada atividade, os equipamentos, a energia despendida, etc.

22. A utilização de um ou outro método de cálculo do imposto dedutível não é exclusiva, podendo, nos termos do n.º 2 do referido artigo 23.º, "() o sujeito passivo efetuar a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados" (sublinhado nosso).

23. A requerente exerceu a opção por efetuar o cálculo do imposto dedutível segundo a afetação real de parte dos bens, conforme indicado no ponto 2, o que significa que apura o montante dedutível por afetação real, eventualmente utilizando critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito à dedução, relativamente aos bens ou serviços em que tal se afigure possível ou não demasiado oneroso e, apura o montante dedutível por recurso ao método da dedução na percentagem ou pro-rata.

24. Face à questão colocada e, tal como resulta do disposto no artigo 19.º e seguintes do CIVA, deve avaliar, relativamente ao exercício do direito à dedução do imposto suportado, o facto de as operações a montante e em cujo imposto incorreu, terem uma relação direta com operações tributáveis praticadas ou a praticar a jusante, podendo, se for caso disso, proceder ao cálculo do respetivo montante de IVA a deduzir por recurso à afetação real, eventualmente utilizando um critério objetivo que permita, de forma mais eficaz e consentânea com a efetiva utilização dos encargos do que através da utilização do pro-rata, determinar esse montante de imposto a deduzir. Não existe, nem face ao disposto no Código do IVA, nem face ao enquadramento da requerente, qualquer obrigação de utilização exclusiva do pro-rata decorrente do exercício corrente da sua atividade.