

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 16º; 23º
- Assunto: Direito à dedução – Deduções parciais - Bens e serviços que se destinem ao desenvolvimento de projectos financiados por subvenções ao investimento e por subvenções à exploração.
- Processo: nº 2336, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-08-10.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por «A...», presta-se a seguinte informação.

O presente pedido de informação vinculativa prende-se com o exercício do direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que se destinem ao desenvolvimento de projectos financiados por subvenções ao investimento e por subvenções à exploração.

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. A consulente encontra-se registada para efeitos fiscais com a actividade de "Outra investigação e desenvolvimento das ciências físicas e naturais" - CAE 72190, desde 1988.05.03 (data do início de actividade).
2. Estando constituída, desde 1988, como associação sem fins lucrativos, tem por objectivo a modernização da indústria e dos serviços da Região Autónoma, através do desenvolvimento de novos produtos e processos e pela introdução de novas tecnologias.
3. Por despacho de 16 de Fevereiro de 1993, foi-lhe declarado o estatuto de pessoa colectiva de utilidade pública, dada a relevância dos serviços prestados ao "nível económico, cultural e de implementação da qualidade".
4. Para a concretização dos seus objectivos, promove o exercício das actividades de investigação científica e desenvolvimento tecnológico, orientadas para a prestação de serviços no campo da inovação, bem como o fomento de tecnologias modernas. Neste âmbito, colabora com organismos, empresas e instituições públicas ou privadas.
5. Tem como fins: - A investigação científica e tecnológica em resposta às necessidades apresentadas pelos serviços e indústria da Região Autónoma; - O apoio técnico e científico a empresas; - O apoio à indústria na montagem de laboratórios e outras infra-estruturas tecnológicas; - O apoio directo às empresas no campo da concepção e aperfeiçoamento de novos produtos e processos; - A consultadoria no âmbito do ambiente, qualidade e segurança, - A permuta de informações técnicas, e - A prestação de serviços a entidades públicas e privadas (entre outros).
6. Tal como prevêem os estatutos da associação, as receitas da consulente derivam, designadamente das contribuições e quotas dos associados, da retribuição pela prestação de serviços ou quaisquer actividades enquadráveis

no seu objecto e fins, dos rendimentos de contratos de desenvolvimento realizados com empresas industriais e de serviços, do apoio financeiro obtido no âmbito de projectos comunitários ou resultantes de acordos ou contratos realizados com organismos regionais, nacionais ou estrangeiros, de subvenções, doações ou legados, do produto da venda de publicações e dos rendimentos de depósitos efectuados.

7. Relativamente ao apoio financeiro obtido no âmbito de projectos, e a título de exemplo, a consulente refere que submeteu ao Programa Operacional dos Açores para a Convergência - PROCONVERGÊNCIA, uma candidatura visando o desenvolvimento do projecto "Cultura do Ananás dos Açores: Investigação, Desenvolvimento e Aplicação de Tecnologias e Práticas Promotoras da Competitividade e Qualidade da Produção", que se destina à realização de um estudo sobre todas as etapas relevantes da produção do ananás de forma a habilitar os decisores políticos a tomar as orientações consideradas adequadas e aos agricultores, produtores de ananás, a seguirem as melhores práticas culturais.

8. Esta candidatura foi aprovada e o projecto financiado em 85% pelo FEDER através da PROCONVERGÊNCIA (fundos comunitários) e em 15% pelo Governo Regional.

9. No que concerne ao IVA suportado e tendo em conta que a regra n.º 7 do Regulamento CE n.º 448/2004, de 10 de Março, estabelece que o cofinanciamento comunitário não pode ser superior ao custo total elegível, com exclusão do IVA, tal implica que o IVA que seja suportado e que não seja deduzido não pode ser objecto de comparticipação financeira, consubstanciando uma carga fiscal de grande importância na esfera da consulente ao nível da própria sustentabilidade e continuidade das operações de reconhecido interesse e utilidade pública.

10. Dado que uma das fontes de receita da consulente consiste no apoio financeiro e que este se pode traduzir em subsídios ao equipamento e/ou em subsídios à exploração, faz alusão ao n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA (CIVA), referindo que embora na actividade não relacionada com projectos subvencionados deduza todo o IVA suportado, já na actividade relacionada com os projectos subsidiados ao nível da PROCONVERGÊNCIA, deduz o IVA suportado na aquisição de bens e serviços relacionados com projectos subvencionados por subsídios ao equipamento, não deduzindo, todavia, o IVA respeitante a bens e serviços adquiridos no âmbito de projectos subvencionados por subsídios à exploração acatando, no seu entender, o disposto na citada norma.

11. Atendendo, contudo, à jurisprudência fixada pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), no Acórdão de 6 de Outubro de 2005, processo C-204/03, entende a consulente que nos casos em que a actividade dos sujeitos passivos é integralmente tributada, não lhes pode ser limitado o exercício do direito à dedução do IVA contido nas aquisições de bens e serviços que tenham sido financiados por subvenções à exploração.

12. Por outro lado, considera, que quando se esteja perante sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações tributadas, a regra n.º 7 do Regulamento CE n.º 448/2004, de 10 de Março, ao impedir que o PROCONVERGÊNCIA participe qualquer IVA suportado e não deduzido, não se destina, nem se podia destinar, a penalizar os sujeitos passivos que liquidam IVA em todos os seus outputs.

13. Neste sentido, a consulente refere que procede à liquidação do imposto em todos os serviços que presta, nomeadamente os que estão relacionados com "...análises, metrologia, ambiente, investigação e desenvolvimento, assistência administrativa e serviços de qualidade", bem como nas prestações de serviços que têm associada a cessão de espaço.

14. Pretende, assim, ser esclarecida sobre a possibilidade de deduzir integralmente o IVA suportado na aquisição de bens e serviços que se destinem ao desenvolvimento dos projectos que, à semelhança do projecto relacionado com a cultura do ..., são financiados por subvenções ao investimento e por subvenções à exploração.

15. Em anexo ao presente pedido, a consulente remete cópia dos seguintes documentos: - Estatutos da Associação. Declaração de utilidade pública. Contrato de concessão de participação financeira. Ofício n.º ..., de 2009.09.08, da Direcção Regional da Ciência Tecnologia e Comunicações da Secretaria Regional da Ciência Tecnologia e Equipamentos da Região Autónoma. Protocolo celebrado entre a consulente e a Região Autónoma dos Balancete analítico de Dezembro de 2009. - Factura emitida pela consulente referente a serviços de "monitorização das massas de água" e respectiva contabilização. Factura emitida pela consulente referente a "Renda Instalações - Mês de Novembro de 2010" e respectiva contabilização.

ENQUADRAMENTO LEGAL DA SITUAÇÃO

16. No que respeita ao enquadramento dos subsídios em sede de IVA, a alínea c) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA, estabelece que o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto incluiu *"as subvenções directamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações"*.

17. Funcionando a alínea c) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA como uma verdadeira norma de incidência, são tributados os subsídios que preenchem os requisitos aí definidos, ou seja, desde que: - sejam fixados anteriormente à realização das operações realizadas; - sejam estabelecidos em função do número de unidades transmitidas ou do volume de serviços prestados.

18. Um subsídio que não preencha estes requisitos não é incluído no valor tributável e, portanto, não é tributado. Integram-se nesta categoria:

i) os subsídios à exploração atribuídos para melhorar a posição económica (ex: custear despesas gerais e correntes de exploração), que não sendo calculados com referência a preços ou quantidades vendidas ou em função do volume de serviços prestados, não se ajustam aos limites estabelecidos na alínea c) do n.º 5 do art.º 16.º do CIVA; e

ii) os subsídios ao investimento, destinados a custear capital fixo (por exemplo, subsídios de equipamento, quer os afectos ao financiamento de um investimento bem determinado, quer as dotações globais de equipamento).

19. Contudo, as subvenções não incluídas no valor tributável das operações, podem em certos casos, limitar o exercício do direito à dedução do IVA

suportado pelos sujeitos passivos nos "inputs" da sua actividade.

20. Regra geral, nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, para que seja possível o exercício do direito à dedução, é necessário que o imposto a deduzir tenha sido suportado em bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo, para a realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas.

21. Os sujeitos passivos que efectuem simultaneamente operações tributáveis que conferem o direito à dedução e operações isentas que não conferem esse direito denominam-se sujeitos passivos mistos. De acordo com o artigo 23.º do CIVA, estes sujeitos passivos apenas podem exercer o direito à dedução do imposto suportado nas aquisições que se destinem às operações que conferem o direito à dedução, ou seja às operações tributáveis.

22. Para tal existem dois métodos: o método da percentagem de dedução (denominado de prorata) e o método da afectação real.

23. O método da afectação real, utilizado pelos sujeitos passivos que tenham actividades distintas (tributadas e isentas), permite a dedução integral do imposto suportado nas aquisições de bens e/ou serviços destinadas a operações tributáveis que conferem o direito à dedução, excluindo totalmente do direito à dedução as aquisições destinadas a operações que não confirmam aquele direito.

24. Assim, no que respeita ao exercício do direito à dedução na atribuição de subvenções, quando se esteja perante um sujeito passivo que pratique exclusivamente operações sujeitas a imposto e dele não isentas, com direito a dedução integral do imposto, a atribuição de uma subvenção (tributada ou não) não influencia esse direito.

25. Tratando-se de sujeitos passivos mistos que utilizem o método do prorata, as subvenções não tributadas (que não sejam subsídios ao equipamento), limitam o direito à dedução nos termos do n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, uma vez que são incluídas no denominador da fracção.

26. No caso de sujeitos passivos mistos que utilizem o método da afectação real, implicando tal método a existência de uma separação contabilística entre as aquisições de bens e serviços destinados ao sector que confere a dedução integral do IVA e as aquisições que dizem respeito ao sector em que a possibilidade de dedução do IVA se encontra excluída, a atribuição da subvenção não influencia o direito à dedução, quer se destine a um ou a outro sector. Efectivamente, se no sector tributado o direito à dedução se mantém incólume, no sector isento mantém-se a impossibilidade de dedução.

27. Sobre esta matéria - subvenções/subsídios e limitação do direito à dedução - pronunciou-se o então Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), agora Tribunal de Justiça da União Europeia, através do Acórdão de 6 de Outubro de 2005, relativo ao processo C-204/03.

28. Segundo este Acórdão, a atribuição de subvenções apenas pode influenciar o exercício do direito à dedução quando as mesmas sejam atribuídas a sujeitos passivos mistos, que utilizem para efeitos do exercício daquele direito, o método da percentagem de dedução - prorata.

CONCLUSÃO

29. Atendendo às operações efectuadas pela consulente, verifica-se que a mesma exerce simultaneamente operações isentas que não conferem direito à dedução do IVA suportado a montante e operações sujeitas que lhe conferem esse direito, enquadrando-se em termos de IVA como um sujeito passivo misto.

30. Por consulta ao sistema de gestão e registo de contribuintes, verifica-se que se encontra enquadrada, em sede de IVA, no regime normal de tributação, utilizando para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, o método de afectação real.

31. Deste modo, tendo em conta o explanado na presente informação sobre o direito à dedução e suas limitações, sendo a consulente um sujeito passivo misto que utiliza o método da afectação real para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto (não se encontrando, consequentemente, abrangida pela disciplina prevista no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA), a atribuição de subvenções à exploração não limita o direito à dedução do imposto suportado a montante.

32. Importa, contudo, referir que a execução de investigação pura (sem objectivo comercial), não é susceptível do exercício do direito à dedução do imposto suportado para a sua realização, em conformidade com o regime geral aplicável às operações exercidas fora do campo de incidência do imposto.