

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 19º a 26º
- Assunto: Direito à dedução – Actividade Hoteleira – Construção de Activos Tangíveis
- Processo: nº 2472, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-09-29.
- 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.

1. O requerente, sujeito passivo registado no sistema de gestão de registo de contribuintes com a actividade de "Compra e venda de bens imobiliários" - CIRS 68100, enquadrado em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), desde o início de actividade, no regime de isenção [artº 9º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA)], refere que vai proceder "(...)" à ampliação do seu objecto social, de forma a contemplar a actividade de exploração hoteleira ".

2. Assim, "(...)" No âmbito deste alargamento do objecto social irá subcontratar empreiteiros de forma a ser construído o empreendimento hoteleiro, pelo que solicita informação de como poderá proceder à dedução do IVA suportado durante a construção? "(...)" bem como "(...)" qual o limite temporal que terá "(...)" para proceder à regularização do IVA suportado na construção".

3. Antes de mais importa referir que no exercício do direito à dedução do imposto suportado é pressuposto fundamental desse direito que o mesmo tenha sido suportado em aquisições de bens e serviços que contribuam para a realização de operações tributáveis (artº 20º do CIVA).

4. É esse o caso da actividade que o requerente pretende desenvolver (actividade de exploração hoteleira). Efectivamente, a referida actividade, quer se trate da exploração quer da cedência de exploração de unidades hoteleiras, consubstancia uma actividade tributada que confere o direito à dedução do imposto suportado a montante.

5. Estabelece o nº 1 do artº 19º do CIVA os termos em que o imposto pode ser objecto de dedução, impondo o nº 2 do mesmo artigo um condicionalismo essencial, de ordem formal, isto é, que só confere direito à dedução o imposto mencionado em facturas ou documentos equivalentes passados em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo. Consideram-se passados sob forma legal os documentos que contêm os requisitos do artº 36º, nº 5 do CIVA. Exclui-se, todavia do direito à dedução o imposto contido nas despesas mencionadas no nº 1 do artº 21º do referido normativo legal.

6. Ao concretizar a sua pretensão, o requerente passa a exercer operações sujeitas a imposto e dele não isentas que conferem o direito à dedução e, em simultâneo, operações sujeitas, mas isentas de imposto, que não conferem

aquele direito, qualificando-se como um sujeito passivo misto e, como tal, obrigado à disciplina do artº 23º do CIVA, no que se refere ao exercício do direito à dedução.

7. Efectivamente, quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações, deve ser efectuada de acordo com o disposto no artº 23º do CIVA.

8. Deste modo, tornando-se o requerente sujeito passivo misto face à nova actividade exercida (exploração hoteleira), deve, para cálculo da dedução do imposto suportado nas suas operações passivas, utilizar um dos métodos ali constantes - "Método de percentagem de dedução" denominado de prorata ou "Método de afectação real".

9. Enquanto o método de percentagem de dedução, a que se refere a alínea b) do nº 1 do artº 23º, se caracteriza pelo facto de o direito à dedução ser proporcional ao valor das operações tributáveis e isentas com direito à dedução relativamente ao volume de negócios total (excluindo algumas operações de carácter acessório à actividade global da empresa), o método da afectação real referido no nº 2 do citado artigo caracteriza-se pelo facto de não ser permitido qualquer direito à dedução relativamente ao imposto contido em bens e/ou serviços destinados à realização de operações isentas sem direito à dedução ou, inclusivamente, não sujeitas, permitindo o direito à dedução integral do imposto incidente nos bens e/ou serviços destinados à realização de operações tributadas ou isentas com direito à dedução.

10. Relativamente ao limite temporal do exercício do direito à dedução, determina o nº 2 do artº 98º do CIVA que "Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respectivamente".

11. Face ao exposto, o requerente encontra-se obrigado à apresentação da declaração de alterações a que alude o artº 32º do CIVA, mencionando no quadro respectivo que realiza operações sujeitas mas isentas que não conferem o direito à dedução e operações sujeitas que conferem aquele direito, indicando, para efeitos de aplicação do artº 23º do CIVA, o método adoptado. A este respeito, tendo em consideração o espírito que presidiu à elaboração do ofício - - circulado nº 79 713, de 18 de Julho de 1989, de separação objectiva da actividade isenta e tributada, impõe-se, no presente caso, a utilização do método da afectação real.

12. Quanto à forma de proceder à dedução do IVA suportado durante a construção do empreendimento hoteleiro, tendo em atenção que o requerente pretende subcontratar empreiteiros, há que verificar se tais operações se mostram abrangidas pela regra da inversão, a que se refere a alínea j) do nº 1 do artº 2º do CIVA.

13. A citada regra de inversão tem aplicação quando, cumulativamente: i) Se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil; ii) O adquirente seja sujeito passivo do IVA e disponha de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e aqui pratique operações que

confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA.

14. Havendo lugar à inversão do sujeito passivo, cabe ao adquirente a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido, sem prejuízo do direito à dedução, nos termos gerais do CIVA, designadamente dos previstos nos artº 19º a 25º.

15. Sobre esta matéria foram emitidas instruções administrativas através do ofício - circulado nº 30.101, de 24 de Maio de 2007, para o qual se remete quanto ao esclarecimento das dúvidas relativas à regra de inversão que não se encontram expostas no presente pedido. De qualquer modo convém referir que, de acordo com o mencionado no citado ofício - - circulado, em concreto no ponto 1.6.3, a regra de inversão ocorre ainda que adquirentes sejam sujeitos passivos mistos, independentemente do método utilizado para o exercício do direito à dedução (prorata ou afectação real).

16. Em conclusão, atendendo a que a requerente: - exerce actualmente uma actividade isenta que não confere o direito à dedução (nº 30 do artº 9 CIVA); - vai alterar o seu objecto social, adicionando o exercício de uma actividade sujeita a imposto e dele não isenta (exploração hoteleira); - vai construir um empreendimento hoteleiro para o exercício da referida actividade; passa a qualificar-se como sujeito passivo misto, para efeitos de IVA, devendo: - apresentar a declaração de alterações de acordo com o descrito no ponto 11, da presente informação; - utilizar a afectação real como método de apuramento do imposto dedutível; podendo, em conformidade, exercer o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e/ou serviços relacionados com a pratica de operações tributadas.

17. Finalmente, uma vez que vai adquirir serviços de construção civil na construção do empreendimento hoteleiro, há que verificar se tais operações se mostram abrangidas pela regra da inversão, a que se refere a alínea j) do nº 1 do artº 2º do CIVA.