

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 19º; 20º; 21; 22; e 23º.
- Assunto: Direito à dedução - Criação, desenvolvimento e gestão do Parque de Ciência e Tecnologia
- Processo: nº 3666, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-09-28.
- 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. A Requerente, vem solicitar informação vinculativa, "quanto ao enquadramento em IVA no regime normal com direito à dedução do imposto".

2. Segundo o art. 2º dos seus Estatutos, remetidos a estes Serviços em 18/06/2012, a sociedade requerente "tem por objeto a conceção, criação, desenvolvimento e gestão do Parque de Ciência e Tecnologia do .....(PCTT...)"

3. Por consulta ao Sistema de Registo de Contribuintes, o PCTT... iniciou a sua atividade para efeitos de IVA, em 10/01/2012, e encontra-se registado com o CAE 82990 - "Outras Atividades Serviços Apoio Prestados às Empresas, N.E.", enquadrado no regime normal trimestral, praticando operações que conferem direito à dedução.

4. "Pretende desenvolver um projeto/investimento que engloba a construção das instalações do Parque (edifícios, acessibilidades, arranjos exteriores), a aquisição de equipamentos (informáticos, climatização, telecomunicações, infraestruturas), bem como a aquisição de serviços (projetos de arquitetura, engenharia, estudos económicos, marketing) e atração de investimento nacional e internacional.

5. "A construção vai ser implantada num terreno cedido em direito de superfície por 70 anos, pela Câmara Municipal de ....."

6. Ao nível das receitas/rendimentos estão previstas diversas rubricas, desde quotizações de associados, cedências de espaços, comissões de intermediação (fees), restauração, serviços de condomínio, exploração e venda de energia."

7. Mais esclareceu que "a entidade não dispõe de regulamento de condomínio, o qual ainda está em elaboração. No entanto, os serviços a prestar pelo PCTT... serão genericamente os seguintes:

- cedência de espaços com prestação de serviços tais como apoio de consultoria, segurança, limpeza, etc; serviços de interface com outras entidades - recebimento de fee (comissões de intermediação), aluguer de auditório e salas;

- serviços de gestão de condomínio; serviços de apoio às empresas e de intermediação, integração de projetos de Investigação e Desenvolvimento

ou de outro âmbito com ligação a Fundos comunitários ou a outras plataformas; receita da concessão de um restaurante."

**8.** Ora, sem prejuízo do teor dos contratos que vierem a ser celebrados entre o PCTT... e as entidades que se venham a instalar no Parque, o desenvolvimento de uma atividade económica, consubstanciada na prestação dos serviços supra indicados, configura operações sujeitas a IVA, nos termos do art.1º e 4º do CIVA, relativamente às quais pode ser deduzido o IVA suportado a montante, de acordo com as regras previstas nos art.19º a 22º do CIVA.

**9.** Efetivamente, tem sido entendimento destes serviços que o conceito de "locação" para efeitos da isenção prevista no nº29 do art.9º do CIVA corresponde ao conceito da lei civil - art. 1022º do Código Civil.

**10.** Embora se desconheça a forma de determinação da remuneração a auferir pela requerente pela cedência dos imóveis e dos serviços associados, bem como as restantes condições, há que referir que os contratos que impliquem para além da locação, as prestações de outros serviços, que não se encontrem individualizados, não têm enquadramento nessa isenção, pelo que se encontram sujeitos a IVA.

**11.** No caso do restaurante, há que atender à forma como é cedido o espaço para a sua exploração. Caso se trate de um espaço "livre" de qualquer equipamento próprio da respetiva exploração, pode estar enquadrado no nº29 do art. 9º do CIVA e como tal ser um arrendamento isento, embora nos termos do Decreto-lei nº21/2007 de 29/01, possa ser exercida a renúncia a essa isenção.

**12.** Caso seja um espaço já equipado, para o exercício de um atividade tributada, de cujo contrato resulte a "transferência onerosa da exploração" do restaurante, por força do disposto na al. c) do nº29 do art.9º do CIVA, fica excluído da isenção de IVA, sendo um arrendamento tributado.

**13.** As comissões de intermediação são operações sujeitas a IVA nos termos do art.4º do CIVA.

**14.** Quanto às quotizações dos associados, as mesmas não se poderão enquadrar na isenção prevista no nº19 do art.9º do CIVA, não só porque a requerente está constituída como sociedade anónima, logo uma sociedade comercial que persegue fins lucrativos, sem prejuízo do destino que lhe venha a ser dado corresponder ao estabelecido nos termos do art.17º dos seus Estatutos, mas também porque dos respetivos estatutos não consta a menção dessa quota que eventualmente venha a ser cobrada, desconhecendo-se a que "associados" se refere.

**15.** Quanto aos "serviços de gestão de condomínio", tem sido entendimento deste serviços, vertido no Ofício Circulado 30111, de 28/05/2009, disponível em [www.portaldasfinancas.pt](http://www.portaldasfinancas.pt), que em imóveis onde vários sujeitos passivos exercem a sua atividade económica, não se pode falar propriamente de um "condomínio" uma vez que as disposições constantes dos artigos 1420.º e seguintes do Código Civil apenas são aplicáveis, por norma, aos imóveis de habitação.

**16.** Assim sendo, a gestão de edifícios e espaços comuns ou partes autónomas, são operações sujeitas a IVA e dele não isentas.

**17.** A exploração e venda de energia são atividades sujeitas a IVA, nos termos do art.1º e nº2 do art.3º, ambos do CIVA.

**18.** Quanto à construção dos edifícios que vão fazer parte do Parque, ao PCTT..., como adquirente dos serviços de construção, é aplicado o regime de inversão do sujeito passivo, previsto na al. j) do nº 1 do artigo 2º do CIVA, nos termos da qual: *são sujeitos passivos do IVA "as pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada."*

**19.** De notar que, para que haja inversão do sujeito passivo, é necessário que, cumulativamente: **a)** Se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil; **b)** O adquirente seja sujeito passivo do IVA em Portugal e aqui pratique operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA.

**20.** A norma em causa é abrangente, no sentido de nela serem incluídos todos os serviços de construção civil, independentemente de os mesmos fazerem ou não parte do conceito de empreitadas ou subempreitadas a que se referem os artigos 1207º e 1213º do Código Civil. A referência, no articulado, a serviços em "regime de empreitada ou subempreitada" é meramente indicativa e não restritiva.

**21.** Sempre que haja lugar à inversão do sujeito passivo, a faturação emitida pelo fornecedor não deve fazer qualquer outra menção do IVA, para além de expressão "IVA devido pelo adquirente".

**22.** Por seu turno, o adquirente exerce o direito à dedução, nos termos dos artigos 19º e seguintes, tal como aconteceria se o IVA suportado não obedecesse às regras de inversão, mas lhe tivesse sido faturado pelo fornecedor.

**23.** Assim: **i)** se o adquirente tem direito integral à dedução (realização exclusiva de operações contempladas no art. 20º do CIVA) pode deduzir, observado o disposto nos artigos 19º e 21º, o IVA que autoliquidar; **ii)** se o adquirente é um sujeito passivo misto, pode deduzir, observado o disposto nos artigos 19º e 21º, o IVA autoliquidado de acordo com o método de dedução utilizado nos termos do artigo 23º (afetação real ou prorata).

**24.** Este é o regime do IVA nos serviços de construção civil, vertido no ofício circulado 30 101 de 24/05/2007, disponível em [www.portaldasfinancas@at.gov.pt](http://www.portaldasfinancas@at.gov.pt), o qual inclui ainda dois anexos, com listas exemplificativas dos serviços aos quais se aplica a regra de inversão e dos serviços aos quais não se aplica a inversão, pelo que se remete para a sua leitura.

**25.** Face às operações que o PCTT... pretende exercer, e no caso de o arrendamento do restaurante ser isento, sem renúncia à isenção, fica obrigado à disciplina do art.23º do CIVA, pelo facto de vir a ser considerado um sujeito passivo misto.

**26.** Refere que "podem igualmente vir a existir candidaturas a projetos financiados a fundo perdido, como suporte ao funcionamento e

desenvolvimento do PCTT...".

**27.** Nos termos da al. c) do n.º5 do art.16.º do CIVA, o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto inclui *"as subvenções diretamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações."*

**28.** Consideram-se subvenções ligadas diretamente ao preço de cada operação, quando o elemento de conexão entre a subvenção e o preço das operações subvencionadas resulta, de forma inequívoca, do facto do montante dos subsídios ser determinado com referência, quer ao preço de venda, quer às quantidades vendidas ou volume dos serviços prestados.

**29.** A Administração fiscal tem entendimento firmado no sentido de se considerar como de integrar no valor tributável sujeito a imposto, apenas aqueles subsídios ou subvenções que, estando diretamente conexos com os preços de cada operação, preenchem cumulativamente as seguintes condições: **i)** sejam estabelecidos em função do número de unidades transmitidas ou do volume de serviços prestados; **ii)** sejam fixados anteriormente à realização das operações.

**30.** Os subsídios que visem apenas projetos de investigação e desenvolvimento bem determinados com vista à obtenção de novos equipamentos não são tributados nem provocam alterações no direito à dedução.

**31.** No entanto, a não tributação dos subsídios que não sejam ao equipamento, tem implicações no direito à dedução do imposto suportado pelas entidades subvencionadas, nos termos dos n.º1 e 4 do art.23.º do CIVA, quando as referidas entidades estiverem enquadradas como sujeitos passivos mistos.

**32.** Face à jurisprudência comunitária, a interpretação das normas constantes nos art.17.º e 19.º da Diretiva 77/388/CEE (art.17.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho) vai no sentido de que a utilização de um pro rata de dedução só se pode aplicar a sujeitos passivos mistos, ou seja, que efetuem simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, considerando ilegítima a limitação de tal direito aos sujeitos passivos integrais, quando estes sejam beneficiários de subvenções/subsídios não ligados ao preço dos bens e serviços (Processo C-204/03 - Comissão das Comunidades Europeias contra o Reino de Espanha).

**33.** No caso de 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 atividade económica sujeitas a IVA, embora isentas que não conferem direito à dedução e não isentas que conferem o direito à dedução, o respetivo montante deve integrar o denominador do pro rata previsto no n.º4 do art.23.º do CIVA. **b)** Se a subvenção visa financiar operações sujeitas a IVA e que conferem integral direito à dedução, estas não têm qualquer influência no montante do imposto dedutível.

**34.** Tratando-se de subsídios ao equipamento, estes não devem ser tributados nem provocam alterações no direito à dedução, ainda que

auferidos por sujeitos passivos mistos, nos termos do nº4 do art.23º do CIVA.