

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 9º, nº 13
- Assunto: Dedução de bens e serviços relativos a construção e equipamento de imóvel destinado a museu
- Processo: D051 2005211 - despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 25-02-2009
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, do sujeito passivo FUNDAÇÃO "A", cumpre informar o seguinte:
1. Refere o sujeito passivo que "(...) é uma instituição particular, dotada de personalidade jurídica, sem fins lucrativos, considerada de Utilidade Pública por despacho conjunto dos Ministérios das Finanças e da Cultura".
 2. O seu objecto social é "(...) a promoção, requalificação e preservação do ponto de vista patrimonial, cultural e social, do campo militar onde decorreu a batalha de XXXXX".
- Assim, pretende "(...) reconstruir, em museu aberto, o campo e as circunstâncias em que decorreu a referida batalha (...)".
3. Para a prossecução do referido objectivo propôs-se "(...) construir um Centro de Interpretação da batalha de XXXXX (...) numa área de terrenos já de posse da Fundação (...)".
 4. Do "Centro" faz parte um "(...) edifício multifuncional composto por espaço de conferências, uma área administrativa, um espaço para cafetaria/restauração e uma loja para comercialização de produtos de merchandising e outros (...)".
 5. Para andamento do referido projecto solicitou ao Ministério da Cultura, financiamento do "(...) valor total da despesa com a construção e equipamento (...) incluindo, obviamente, o valor do respectivo IVA (...) dada a isenção em que se enquadra a sua actividade (...) não pode deduzir esse imposto".
 6. O Ministério, não obstante ter aprovado o referido projecto "(...) suscitou a dúvida sobre a possibilidade de a Fundação poder deduzir, aquando do início da exploração da área da cafetaria e da loja, o IVA da construção do edifício, na parte imputável à construção das áreas em que se desenvolverão essas actividades", pelo que condicionou "(...) a atribuição da totalidade do financiamento à comprovação da incapacidade da Fundação em deduzir essa hipotética quota-parte do IVA".
 7. Assim, vem solicitar esclarecimentos sobre as seguintes situações:
 - "1º O IVA dos Bens e Serviços relativos à construção e equipamento de um edifício cujo objecto central é a actividade de museu, por natureza isenta de IVA, poderá ser no todo ou em parte dedutível nas actividades complementares e de apoio que nele se desenvolverão?";
 - "O referido IVA poderá ser decomposto de forma a poder ser imputável às diversas áreas do edifício?";

- *"Qual deverá ser o adequado critério para a decomposição e consequente imputação dos valores daí resultantes?"*;

- *"A quota-parte do IVA imputável às áreas de restauração e loja poderá ser deduzido nos valores liquidados aquando do funcionamento das actividades a elas afectas?"*;

- *"Uma vez que a liquidação de IVA por via de tais actividades se afigurará de valores reduzidos, sendo previsível um longo período para a integral recuperação do IVA imputado, que provavelmente ocorrerá em anos diferentes daqueles em que o IVA da construção foi pago, poderá a Fundação requerer o reembolso do mesmo?"*

8. Antes de mais, importa definir, em sede de IVA, o enquadramento do sujeito passivo, decorrente das actividades mencionadas.

9. De harmonia com o n.º 13 do art.º 9 do CIVA, são isentas de IVA, *"As prestações de serviços que consistam em proporcionar a visita, guiada ou não, a museus, galerias de arte, castelos, palácios, monumentos, parques, perímetros florestais, jardins botânicos, zoológicos e semelhantes, pertencentes ao Estado, outras pessoas colectivas de direito público ou organismos sem finalidade lucrativa, desde que efectuadas única e exclusivamente por intermédio dos seus próprios agentes. A presente isenção abrange também as transmissões de bens estreitamente conexas com as prestações de serviços referidas"*.

10. Deste modo, para beneficiar da isenção supra referida é condição essencial que o sujeito passivo seja um organismo sem finalidade lucrativa, de acordo com definição prevista no art.º 10.º do CIVA.

11. Estão isentas de imposto, ao abrigo da norma anteriormente referida, as vendas de "entradas" para o museu, bem como de catálogos, publicações, posters e postais, que estejam directamente relacionadas com o mesmo.

12. Quanto às restantes transmissões de bens, não especificados (artigos de merchandising), desde que não tenham enquadramento nas Listas anexas ao CIVA, ficam sujeitas à taxa normal, de acordo com a alínea c) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA.

13. No que concerne às operações respeitantes a "cafetaria/restauração", as mesmas configuram a realização de prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos do art.º 4.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, tributadas à taxa intermédia, de acordo com a alínea b) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA.

14. No que se refere ao 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 (art.º 20.º do CIVA).

15. Estabelece o n.º 1 do art.º 19.º do CIVA os termos em que o imposto pode ser objecto de dedução, impondo o n.º 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 art.º 36.º, n.º 5 do CIVA, com exclusão do imposto contido nas

despesas mencionadas no n.º 1 do art.º 21.º do referido normativo legal.

16. Verifica-se que o sujeito passivo exerce simultaneamente operações sujeitas a imposto que conferem o direito à dedução e operações sujeitas, mas isentas de imposto, que não conferem aquele direito, qualificando-se como um sujeito passivo misto, pelo que está, no que se refere ao exercício do direito à dedução, obrigado à disciplina do art.º 23.º do CIVA.

17. Efectivamente, determina o n.º 1 desta disposição legal que *"Quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é determinada do seguinte modo:*

a) Tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afecto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afectação parcial é determinado nos termos do n.º 2;

b) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, tratando-se de um bem ou serviço afecto à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução".

18. Por seu lado, o n.º 2 estipula *"Não obstante o disposto na alínea b) do número anterior, pode o sujeito passivo efectuar a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação".*

19. Deste modo, o sujeito passivo só pode exercer o direito à dedução do imposto suportado nas suas operações passivas, através da utilização de um dos métodos anteriormente referidos, nomeadamente:

- "Método de percentagem de dedução" ou prorata [alínea b) do n.º 1 do art.º 23.º do CIVA)] e nesse caso terá de determinar a percentagem de dedução nos termos do n.º 4 do referido art.º 23.º do CIVA, que estipula: *"A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1 resulta de uma fracção 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 efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma actividade 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";*

"Método de afectação real" [alínea a) do n.º 1 do art.º 23.º do CIVA] - Deve ter em conta o n.º 2 do art.º 23.º do CIVA, nomeadamente *"(...) efectuar a dedução (...) com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a*

Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação”.

20. Concluindo, a consulente só pode deduzir o imposto suportado, tendo em conta a limitação prevista no artº 23º do CIVA, isto é:

20.1. Se utilizar o "Método de percentagem de dedução" (prorata), será essa percentagem de imposto que pode deduzir;

20.2. Se utilizar o "Método de afectação real", apura o imposto dedutível em função da efectiva utilização de cada bem ou serviço nas operações sujeitas a imposto e dele não isentas, ou seja, o imposto suportado na aquisição de bens e serviços afectos às actividades tributadas é dedutível; o imposto suportado na aquisição de bens e serviços afectos às actividades isentas não é dedutível.

20.3. Se optar pelo "Método de afectação real", os critérios adoptados pelo sujeito passivo, no início de cada ano civil devem ser utilizados consistentemente nesse período, podendo ser efectuados os devidos ajustamentos no final de cada ano.

20.4. Para tal, a contabilidade deve ser efectuada de forma adequada ao apuramento objectivo das operações, que conferem direito à dedução, de modo a permitirem um inequívoco apuramento do imposto dedutível.

21. Quanto à ultima questão que coloca, verificando-se uma situação de crédito de imposto, o sujeito passivo pode solicitar o seu reembolso nas condições do artº 22º do Código do IVA e do Despacho Normativo nº 53/2005, de 15 de Dezembro (actual Despacho Normativo nº 18-A/2010, de 1 de Julho).

22. Por último, chama-se a atenção do sujeito passivo que deve proceder à alteração do seu enquadramento em sede de IVA, apresentando a 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, qual o método que vai adoptar.