

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 23º

Assunto: Dedução relativa a bens de utilização mista – Cálculo da percentagem de dedução e as dotações orçamentais anuais atribuídas pelo Estado

Processo: nº **10101**, por despacho de 2016-06-21, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

I - Do Pedido

1. A requerente é uma instituição de ensino superior universitário e politécnico, que tem como missão genérica a realização, no seu âmbito de aplicação, do serviço público de ensino superior, designadamente através da promoção de atividades de investigação, fundamental e aplicada, ensino e formação, da transferência para a sociedade do saber e da tecnologia e da dinamização de atividades culturais e humanistas em prol e estreita interação com a comunidade envolvente.

2. A Universidade é uma fundação pública de direito privado, que goza de autonomia estatutária, pedagógica, científica, cultural, administrativa, financeira patrimonial e disciplinar.

3. Financia a sua atividade através do recurso a receitas próprias, provenientes de propinas, verbas de projetos de investigação, fundos comunitários, serviços prestados à comunidade, assim como através das transferências do Orçamento de Estado.

4. O Decreto-lei n.º 97/2009, de 27 de abril, que aprova a transformação da Universidade de xxx em fundação pública com regime de direito privado, determina que são receitas da Universidade, entre outras, as seguintes:

i) As dotações orçamentais anuais que lhe forem atribuídas pelo Estado; e

ii) As receitas provenientes do pagamento de contratos de financiamento plurianuais celebrados com o Estado

5. Na prossecução da sua atividade a requerente realiza, portanto, um vasto conjunto de prestações de serviços que têm por objeto o ensino e a formação profissional, as quais estão abrangidas pelas isenções de IVA previstas nas alíneas 9) e 10) do artigo 9.º do Código do IVA.

6. A requerente realiza, também, um conjunto de outras atividades, como transmissões de bens e prestações de serviços tributadas em sede de IVA, nos termos gerais do Código do IVA.

7. Assim, a requerente realiza simultaneamente operações tributadas em IVA, que conferem direito à dedução do imposto suportado e operações isentas que não conferem esse direito, sendo, por isso, um sujeito passivo misto.

8. Em face desta realidade, e tendo em vista a dedução do IVA incorrido com a aquisição de recursos para a sua atividade, a requerente tem vindo a aplicar o método da afetação real a todos os recursos que estejam integralmente afetos a uma atividade tributada e a aplicar a percentagem de dedução - pro rata aos recursos adquiridos que sejam de utilização mista.

9. A requerente pretende esclarecer se no cálculo da percentagem de dedução, devem, ou não, ser consideradas as dotações orçamentais anuais atribuídas pelo Estado (transferências provenientes do Orçamento de Estado, registadas contabilisticamente pela Requerente na conta #7421144003) e que se destinam unicamente ao pagamento de salários.

10. A requerente questiona, mais concretamente, *"se as transferências provenientes do Orçamento do Estado, registadas contabilisticamente (...) na conta #7421144003 e destinadas ao pagamento de salários do pessoal da Universidade, devem ser (ou não) consideradas no cálculo do denominador do prorata."*

II - Entendimento proposto pela Requerente

11. A requerente invoca o relatório do Grupo de Trabalho do Centro de Estudos Fiscais ("CEF"), publicado pela Revista Ciência e Técnica Fiscal em 2006, o qual versa sobre "A dedução do IVA pelos sujeitos passivos que exercem actividades que conferem direito à dedução e actividades que não conferem esse direito", mais concretamente a parte do relatório relativa ao *"IVA suportado na obtenção de proveitos ou receitas provenientes de «não operações»"*, bem como a jurisprudência abordada naquele relatório, para concluir que as dotações orçamentais efetivamente não consubstanciam uma contraprestação de operações realizadas, isto é, tratam-se de «não operações».

12. Considerando que se tratam de «não operações» a requerente considera que não devem influenciar o cálculo do pro rata.

13. Acrescenta que as dotações em causa são utilizadas apenas no pagamento de salários (despesa não sujeita a IVA) do pessoal da respetiva Universidade, não se destinando à aquisição de bens ou serviços sujeitos a IVA. Assim, considera que é possível fazer uma alocação direta entre os montantes recebidos do Orçamento de Estado e a sua utilização em recursos não sujeitos a IVA (salários).

14. Deste modo, considera que a inclusão de tais valores no denominador da percentagem de dedução poderia provocar uma distorção no direito à dedução do IVA, uma vez que se tratam de transferências que não são efetivamente utilizadas na aquisição de recursos aos quais se vai aplicar o pro rata.

15. Em resumo, a requerente considera que:

" - As transferências do Orçamento de Estado, inscritas na rubrica #7421144003, não consubstanciam operações na perspetiva do IVA, uma vez que os valores em causa não correspondem a uma contraprestação de quaisquer operações;

- Os valores em causa, recebidos pela Universidade de xxx, são utilizados para o pagamento de salários do seu pessoal (que são despesas sem IVA);

e

- A inclusão de tais transferências, que não consubstanciam operações e que não estão relacionadas com os recursos aos quais se vai aplicar o pro rata, no denominador desta percentagem de dedução, poderia provocar uma distorção no direito à dedução do IVA."

III - Enquadramento face ao Código do IVA

16. O artigo 23.º do Código do IVA (CIVA) tem o seu âmbito de aplicação restrito à determinação do imposto dedutível relativo aos bens de utilização mista, ou seja, aos bens e/ou serviços utilizados conjuntamente em atividades que conferem direito a dedução e em atividades que não conferem esse direito.

17. De facto, 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.

18. Tratando-se de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações sujeitas a imposto mas 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.

19. Nos termos do artigo 23.º n.º 1 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 feita de um de dois modos:

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 do artigo 23.º n.º 1 al. a) e n.º 2 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.

20. 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 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 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".

21. 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).

22. 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.

23. 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. Entre elas assumem particular relevo as operações realizadas pelas pessoas coletivas de direito público no âmbito dos seus poderes de autoridade, as quais, embora em grande parte subsumíveis no conceito de atividade económica para efeitos do IVA, são objeto da regra de não sujeição contida no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, salvo se a sua não sujeição provocar distorções de concorrência.

24. 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.

25. O que acima ficou exposto foi objeto de esclarecimento no Ofício-circulado n.º 30103, de 2008-04-23, emitido pelo Gabinete do Subdiretor-geral da Área de Gestão Tributária - IVA.

26. Na situação concretamente apresentada pela requerente está em causa apurar se no denominador devem, ou não, ser incluídos os valores relativos às dotações do Orçamento de Estado que a requerente recebe e que se destinam unicamente ao pagamento de salários.

27. Face à letra do artigo 23.º n.º 4 do CIVA, torna-se necessário, para determinar se as receitas provenientes do Orçamento de Estado devem ou não constar do denominador da fração enunciada neste artigo, saber se as mesmas configuram, ou não, um montante relativo a "operações efetuadas pelo sujeito passivo, decorrentes de uma atividade económica".

28. As atividades económicas, para efeitos de IVA, são as elencadas no artigo 2.º n.º 1 alínea a) do Código do IVA, isto é, são as atividades de produção, comércio ou prestações de serviços, incluindo as atividades

extrativas, agrícolas e as das profissões livres.

29. Assim, sempre que estiverem em causa receitas obtidas fora do âmbito das atividades enunciadas no citado artigo 2.º n.º 1 alínea a) do CIVA, não podem tais receitas ser consideradas para efeitos do conceito de "operações (...) decorrentes de uma atividade económica" referido no artigo 23.º n.º 4 do CIVA.

30. Até porque os proveitos ou receitas dos sujeitos passivos gerados sem a utilização de quaisquer recursos (bens ou serviços) não devem ter, para esses sujeitos passivos, consequências no domínio da limitação do seu direito à dedução do IVA.

31. Na situação em apreço, as receitas provenientes do Orçamento de Estado não configuram, efetivamente, a contraprestação de qualquer operação decorrente das atividades económicas elencadas no artigo 2.º n.º 1 alínea a) do CIVA, na verdade, tais receitas decorrem de um direito conferido por lei.

32. Deste modo, conclui-se que a requerente não deve considerar no denominador da fração enunciada no artigo 23.º n.º 4 do CIVA as receitas provenientes do Orçamento de Estado e que se destinam ao pagamento de salários.