

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA |  
Artigo: 19) do art. 9.º do ; art. 23.º; art. 16º |  
Assunto: Direito à dedução - Pessoa coletiva de direito privado sem fins lucrativos - Investimentos relacionados com caminhos e outras infraestruturas de apoio às explorações agrícolas dos seus associados |  
Processo: nº 12537, por despacho de 2018-03-29, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação) |  
Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre prestar a seguinte informação:

### I - PEDIDO

1. A requerente é uma pessoa coletiva de direito privado e sem fins lucrativos, que tem como atividade principal "outras atividades associativas", estando enquadrada na isenção definitiva prevista no artigo 11.º do Código do IRC.
2. Segundo a mesma, pretende realizar novos investimentos relacionados com caminhos e outras infraestruturas de apoio às explorações agrícolas dos seus associados. Para tal, irá concorrer a alguns apoios comunitários para financiar estes investimentos.
3. Face ao exposto pretende ver esclarecidas as seguintes questões:
  - (1) A associação pode exercer o direito à dedução do IVA suportado na aquisição de bens e serviços para estes novos investimentos?
  - (2) Caso não seja possível deduzir o IVA suportado, pode a Associação, para efeitos de candidaturas a subsídios considerar como despesas elegíveis o valor dos bens e serviços com IVA incluído?

### II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

4. A requerente tem como objeto "a realização de operações respeitantes à natureza dos produtos provenientes da exploração dos associados, nomeadamente canalização de água para rega, tanques comuns, transporte dos produtos agrícolas por via aérea através de teleférico e gestão de teleférico", conforme decorre do artigo 2.º dos respetivos Estatutos.
5. Por seu turno, constituem receitas da mesma, segundo artigo 29.º dos Estatutos, "a) O produto das taxas e quotas a pagar pelos associados, nos termos regulamentares; b) Os fundos resultantes de subsídios, doações ou contribuições eventuais dos sócios; c) Os juros de fundos capitalizados".
6. Tendo em atenção que se trata de uma associação, cabe apurar se beneficia de alguma das isenções consignadas no artigo 9.º do CIVA.
7. De harmonia com a alínea 19) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) estão isentas *"as prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efectuadas no interesse colectivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objectivos de*

*natureza política, sindical, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos".*

**8.** Esta isenção é, assim, aplicável às transmissões de bens e/ou prestações de serviços efetuadas por entidades que reúnam, cumulativamente, os seguintes requisitos: **i)** sejam consideradas organismos sem finalidade lucrativa (artigo 10.º do CIVA); **ii)** as citadas operações sejam efetuadas em relação direta com os interesses dos seus associados; **iii)** sejam exclusivamente remuneradas por uma quota fixada nos termos dos respetivos estatutos.

**9.** A referida isenção traduz-se na dispensa de liquidação de IVA no exercício da atividade implicando, igualmente, a impossibilidade de dedução do imposto suportado nas aquisições efetuadas.

**10.** Por outro lado, as prestações de serviços ou transmissões de bens efetuadas pelos sujeitos passivos enquadrados na citada isenção que determinem o pagamento por parte dos associados (ou de terceiros), de quaisquer outras importâncias para além da quota fixada nos termos dos estatutos, não beneficiam da isenção da alínea 19) do artigo 9.º do CIVA, devendo ser sujeitas a imposto nos termos gerais daquele Código.

**11.** Relativamente 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 sobre o valor acrescentado 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 dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações"*.

**12.** 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 preencham 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.

**13.** 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 ajustem aos limites estabelecidos na alínea c) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA; e

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

**14.** 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 atividade.

**15.** 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.

**16.** Os sujeitos passivos que efetuem 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.

**17.** Para tal existem dois métodos: o método da percentagem de dedução (denominado de prorata) e o método da afetação real.

**18.** O método da afetação real, utilizado pelos sujeitos passivos que tenham atividades 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.

**19.** 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.

**20.** 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 fração.

**21.** No caso de sujeitos passivos mistos que utilizem o método da afetação 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. Efetivamente, se no sector tributado o direito à dedução se mantém incólume, no sector isento mantém-se a impossibilidade de dedução.

**22.** 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.

**23.** 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.

### III - CONCLUSÃO

**24.** Por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que a requerente se encontra enquadrada no regime normal, com periodicidade trimestral, pela atividade de "Outras atividades associativas,

N.E.", CAE 94995, desde 2003-05-21, sendo um sujeito passivo misto com afetação real de todos os bens.

**25.** Por conseguinte, afigura-se que a mesma realiza, simultaneamente, operações que não conferem direito à dedução - isentas nos termos da alínea 19) do artigo 9.º do CIVA - e operações que conferem esse direito, qualificando-se como sujeito passivo "misto", obrigado, para efeitos de direito à dedução, à disciplina do artigo 23.º do CIVA, tendo optado pelo método da afetação real.

**26.** No caso de sujeitos passivos mistos que utilizem o método da afetação real, existindo uma separação contabilística entre as aquisições de bens e serviços destinados à atividade que confere a dedução integral do IVA e as aquisições que dizem respeito à atividade sem direito à dedução, o recebimento de um subsídio (tributado ou não), não altera o respetivo direito à dedução, inicialmente conferido a um ou outro setor.

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

**28.** De qualquer modo, estando em causa um subsídio ao equipamento, o respetivo montante não tem implicações no direito à dedução do imposto suportado a montante, independentemente do método de apuramento adotado, uma vez que tais subsídios se encontram expressamente excluídos do cálculo da percentagem de dedução a que se refere o citado n.º 4 do artigo 23.º.

**29.** Por fim, cabe concluir que a resposta à segunda questão se encontra prejudicada, uma vez que no caso em apreço, conforme referido, a requerente não vê limitado o seu exercício do direito à dedução do imposto. |