

CONTINUANDO A ANÁLISE DAS SUBVENÇÕES E DIREITO A DEDUÇÃO NO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

Maria Odete Oliveira
Faculdade de Economia
Universidade do Porto

RESUMO

Nesta análise retoma-se a temática da influência da percepção de subvenções no direito a dedução em sede do imposto sobre o valor acrescentado.

Retoma-se a posição tomada pelo TJUE nos acórdãos de 6 de Outubro de 2005 (Processos C-204/03, Comissão/Reino de Espanha e C-243/03, Comissão/França), e parte-se daí para um aprofundamento da análise das subvenções em geral, tanto as conexas com o valor tributável das operações como as que não apresentam tal conexão.

Os condicionalismos daquelas e o tratamento destas são revisitados, conduzindo-nos a defender que, à semelhança das soluções adoptadas pelos dois países objecto dos referidos acórdão, e em nome da neutralidade do imposto, as subvenções não conexas com o valor tributável das operações deveriam ter o mesmo tratamento para sujeitos passivos integrais e sujeitos passivos mistos, o mesmo é dizer, não deveriam, em qualquer caso ter repercussões em matéria do direito a dedução do imposto suportado.

Palavras – chave

IVA – direito a dedução

IVA – subvenções

IVA – percentagem de dedução ou prorata

ABSTRACT

In this paper, the author returns to the analysis of the effects of the perception of subventions or subsidies on the right to deduct the input vat incurred in goods and services.

The starting point is the position adopted by the ECJ in 6 October 2005 (Cases C-204/03, Commission / Kingdom of Spain and C-243/03, Commission / France), going on with a deepening analysis of subsidies in general, both those that are related to the taxable value of transactions and the other ones without such a connection.

The setting constraints required by the former and the treatment of the latter, are revisited, leading the author to argue that, in the context of the solutions adopted by those two countries following that ECJ decision, and on behalf of tax neutrality i in what concerns VAT, the subsidies not related to the taxable value of the transactions should have the same treatment either to taxpayers practicing fully taxed and zero rated transactions or to those that mix transactions in which VAT is deductible and transactions in respect of which it is not, that is to say, subsidies should not, in any case, have an impact on the right to deduct input tax when they are attributed to finance activities, all of them are under the scope of the tax.

Key words

VAT – right of deduction of input tax

VAT – subventions or subsidies

VAT – Prorata rule

Analisámos, já em 2005, e em co-autoria com Severino Duarte, a temática do tratamento das subvenções em sede do Imposto sobre o Valor Acrescentado (doravante IVA) ¹, na sequência

¹ *O tratamento das subvenções em IVA, reflexões antes e depois dos acórdãos de 2005*, Oliveira, Maria Odete e Duarte,

de dois acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia², condenando a República Francesa e o Reino de Espanha por incompatibilidade da sua legislação com a disciplina comunitária tal como decorria do estabelecido na Directiva IVA, ao tempo a Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977.

Entendeu-se agora revisitar o tema, tendo em conta as alterações a propósito introduzidas, tanto no Código do IVA como na legislação daqueles dois países, o *Code Général des Impôts* e a *Ley del IVA*, respectivamente.

Sem os detalhes que então se produziram no citado artigo, pode dizer-se que a posição jurisprudencial comunitária foi no sentido de que as subvenções que não integram o valor tributável, porque não directamente relacionadas com o preço dos bens transmitidos ou dos serviços prestados pelo sujeito passivo seu beneficiário, não poderiam limitar o direito a dedução do imposto a montante suportado quando por ele fossem realizadas apenas operações conferentes de direito a dedução, limitando-se a opção concedida pelo artigo 19.º n.º 1 da Directiva 77/799/CEE, às situações em que se apura o valor do imposto dedutível para os bens de uso conjunto em operações que concedem direito a dedução e operações que não conferem tal direito³, por via da percentagem de dedução ou prorata, incluindo o respectivo valor no denominador daquela fracção.

Entre nós, o legislador optou pelo retirar do artigo 16º do Código do IVA, o disposto no seu n.º 7, segundo o qual *“sempre que não for obrigatória a inclusão no valor tributável das subvenções recebidas, poderão os sujeitos passivos optar pela sua sujeição a imposto, retirando-o dos montantes recebidos”*, reformulando concomitantemente o n.º 4 do artigo 23.º e explicitando através do Ofício circulado n.º 30103, de 23 de Abril de 2008, da Subdirecção Geral da Área Tributária do IVA, que *“a norma contida no n.º 4 do artigo 23.º é de aplicação exclusiva às operações decorrentes de uma actividade económica quando, em simultâneo com operações que conferem direito a dedução, os sujeitos passivos exercem também operações que não conferem esse direito e apuram o montante de imposto a deduzir mediante a aplicação de uma percentagem de dedução (prorata), nos termos da alínea b) do citado artigo.”* E, mais adiante: *“No que respeita às 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 actividade económica sujeitas a IVA, o respectivo montante deve integrar o denominador do prorata previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA no caso dos sujeitos passivos mistos, não tendo qualquer influência no montante do imposto dedutível no caso dos sujeitos passivos integrais.*
- b) *Se a subvenção visa financiar operações decorrentes de uma actividade económica mas não sujeitas a imposto ou, ainda, a operações não decorrentes de uma actividade económica, o respectivo montante não deve integrar o*

Severino Henriques, Estudos em memória de Teresa Lemos, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 202, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 2005, pp. 223-241.

² Processos C-204/03 e C-243/03, de 6 de Outubro de 2005.

³ Para maior desenvolvimento, Xavier de Basto, José Guilherme e Oliveira, Maria Odete, *Desfazendo mal entendidos em matéria de direito à dedução de imposto sobre o valor acrescentado: as recentes alterações do artigo 23º do Código do IVA*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, IDEF, Lisboa, Abril 2008, pp.35-71.

denominador do prorata, sendo aplicáveis as regras, acima descritas, de afectação real para tais operações.”.

Comentaremos adiante estas alterações legislativas bem como a interpretação administrativa veiculada naquele ofício circulado. Antes disso, julgamos de interesse analisar as repercussões que a posição do Tribunal de Justiça teve nos dois Estados-membros directamente visados nos processos citados.

Em Espanha, e logo em 14 de Novembro, a *Dirección General de Tributos* emitiu uma Resolução, a n.º 2/2005⁴, explicitando, entre outros aspectos para aqui menos relevantes, o seguinte: “O procedimento de prorata é apenas aplicável para o cálculo das deduções dos empresários ou profissionais quando estes realizem conjuntamente operações que geram direito a dedução e outras que não o originam. Para este efeito, há que ter em conta que as operações isentas nos termos do artigo 20 n.º 1 da Lei 37/1992 não geram direito a dedução, pelo que a sua ocorrência obriga à aplicação do citado procedimento. Como única excepção, devem citar-se as operações financeiras ou imobiliárias não habituais para o empresário ou profissional. Apenas no caso em que deva aplicar-se o mecanismo do prorata de acordo com os critérios anteriores, deverão incluir-se as subvenções recebidas para financiar a actividade empresarial ou profissional não vinculadas ao preço das operações.”⁵.

Posteriormente a esta decisão da Direcção Geral de Tributos, que gerou vários problemas interpretativos, desenvolveram-se estudos visando futuras modificações legislativas, os quais originaram projectos com soluções que iam desde a eliminação pura e simples de qualquer efeito do recebimento de subvenções no direito a dedução dos sujeitos passivos a quem as mesmas eram concedidas (os mistos, obviamente); a manutenção da limitação do direito apenas para os sujeitos passivos mistos, i.e. levando-as ao denominador do prorata sempre que houvesse lugar a este método de apuramento do imposto dedutível ou finalmente, proceder à referida eliminação total do efeito das subvenções recebidas mas redefinindo o conceito de subvenções tributáveis, ampliando o seu âmbito por via da sua ligação às que fossem determinadas “ em proporção dos custos directos dos bens ou serviços”⁶.

Finalmente, e como resulta da exposição de motivos da Lei n.º 3 de 2006, de 30 de Março de 2006⁷, o legislador veio a optar pela primeira das hipóteses, nos seguintes termos “*Según se señala en la Sentencia, únicamente cabe la inclusión de las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones en el denominador de la prorata cuando los empresarios o profesionales que las perciban estén obligados a su aplicación por realizar operaciones que*

⁴ RESOLUCIÓN 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, sobre la incidencia en el derecho a la deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones a partir de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005, BOE núm. 279, de 22 noviembre 2005.

⁵ A tradução é da responsabilidade da autora.

⁶ Gómez García, M.ª José, *El nuevo tratamiento de las subvenciones en el IVA*, disponível em www.estrategiafinanciera.es. Segundo a autora, este novo tratamento obrigaria as empresas a incluir o seu valor na base tributável e repercutir o IVA que lhe corresponde, repercussão que implicaria um aumento do preço do bem ou serviço e, como tal, se transferiria para o consumidor final ou, para evitar isto, teria o imposto de ser suportado pela própria empresa.

⁷ BOE número. 76

generan el derecho a la deducción junto con otras que no lo generan. Esta es la facultad que tienen los Estados miembros de acuerdo con el artículo 19 de la Sexta Directiva según se interpreta por el Tribunal de Justicia. A pesar de lo anterior, no se considera razonable el mantenimiento de esta restricción en los términos en que se ha formulado. Por el contrario, se entiende preferible la eliminación de toda restricción en el derecho a la deducción como consecuencia de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, evitando de esta manera que la realización de operaciones limitativas del derecho a la deducción pueda traer como consecuencia una limitación desproporcionada en este derecho al incluir estas subvenciones en el denominador de la prorrata, cuando a falta de dichas operaciones no cabe la citada inclusión”.

O resultado foi então o de que, a partir de 1 de Janeiro 2006⁸, a percepção de subvenções não tributáveis deixou de ter qualquer influência no directo a dedução, tanto para os sujeitos passivos integrais como para os sujeitos passivos mistos.

Em França, o acórdão de 2005 conduziu primeiro a alterações regulamentares e depois legislativas.

Inicialmente, e em consequência directa da posição do Tribunal de Justiça, sucederam-se um conjunto de instruções administrativas modificativas, cujo resultado foi o de que o dispositivo legal se tornou cada vez mais difícil de interpretar, tantos eram os “remendos” introduzidos. Era imperiosa e urgente uma simplificação da legislação e doutrina administrativa, reescrevendo-as de forma mais clara.

Em 27 de Janeiro de 2006, a Instrução n.º 3–D–1–06 veio a reconhecer que as entidades beneficiárias de subvenções podiam deduzir totalmente o IVA suportado nos custos e despesas na medida em que fossem entidades que realizassem apenas operações conferentes de direito a dedução. Pelo contrário, os sujeitos passivos parciais, realizando operações desse tipo a par com operações que não conferem direito a dedução, deveriam manter no denominador do prorata as subvenções não tributáveis recebidas.

Em 16 de Junho desse mesmo ano, e através da Instrução 3–A–7–06, a Administração fiscal retoma a temática das regras de aplicação do IVA nas subvenções. Definiram-se as “subvenções directamente ligadas ao preço”, e estabeleceu-se a sua sujeição às mesmas regras de tributação aplicáveis às operações das quais elas complementam o preço (taxas, isenções, etc.). Assim, dizia-se que se respeitava o espírito da regulamentação europeia, segundo a qual as subvenções directamente ligadas ao preço, assim como aquelas que são contrapartida de um serviço prestado i.e., que são contrapartida de uma operação realizada em proveito da entidade pública pagadora, são as únicas subvenções tributáveis em IVA, enquanto que aquelas que representam ofertas ou ajudas dum ente público e que não correspondem ao preço de um bem adquirido ou de um serviço prestado não entram no campo de aplicação do IVA.

⁸ Conforme expressamente refere a Lei.

A instrução apresentava como subvenções tributáveis as que satisfizessem três condições cumulativas a saber:

- Envolvessem três partes: a pessoa que concede a subvenção; a pessoa que dela beneficia e o comprador do bem ou tomador do serviço;
- Traduzissem um nexo de causalidade entre a concessão da subvenção e a diminuição de preço praticado, a significar a exclusão dos subsídios de equipamento e das subvenções de equilíbrio, uma vez que a tomada em conta dos encargos gerais por uma subvenção não constitui um complemento de preço;
- A subvenção permita ao cliente pagar um preço inferior ao preço de mercado ou, se este não existir, ao preço de custo.

A distinção nem sempre resultava fácil. Daí que a Administração Fiscal viesse a clarificar por diversas vezes a situação, esclarecendo que as subvenções de funcionamento ou de investimento eram de considerar claramente como não ligadas ao preço e como tal excluídas do campo de aplicação do IVA, enquanto que nos restantes casos a identificação de ligação ao preço deveria fazer-se logo no acordo de concessão com menção expressa da noção de complemento de preço. As dificuldades agravavam-se ainda fruto de divergências de interpretação entre a Administração fiscal e o Conselho de Estado.

Muitos eram os que entendiam a situação como insustentável, vindo a pôr-lhe cobro o Decreto 2007-566, de 16 de Abril de 2007, em cujo artigo 206.º se estabelece que as subvenções não tributáveis deixam de ser tidas em conta no denominador da percentagem de dedução⁹, posição que vem a ser explicada e comentada pela Administração fiscal numa nova Instrução, de 9 de Maio de 2007, a Instrução n.º 3–D-1-07, onde se precisa que a partir de 1 de Janeiro de 2008 (entrada em vigor do Decreto) serão aplicáveis as novas regras, *terminando assim com a desigualdade de tratamento entre os sujeitos passivos integrais e os sujeitos passivos parciais*.

Ou seja, também a França, à semelhança da Espanha, vem a afastar totalmente a influência da percepção de subvenções na medida e extensão do direito à dedução dos respectivos beneficiários, qualquer que seja a natureza das operações realizadas (sujeitas ou isentas com direito a dedução ou sujeitas e isentas mas sem direito a dedução). O resultado é o de que as subvenções ligadas ao preço ou que constituam a contrapartida directa de operações tributáveis que confirmam direito a dedução devem figurar nos dois termos do prorata; as que constituam complemento de preço ou de operações tributáveis, que não confirmam direito a dedução, devem figurar apenas no denominador dessa percentagem; finalmente as que não constituam nem a contrapartida directa nem um complemento de preço de operações tributáveis (sujeitas), não devem influenciar nem o seu numerador nem o respectivo denominador.

Voltemos ao Código do IVA e ao Ofício – circulado n.º 30103, de 23 de Abril de 2008, para uma análise mais atenta.

⁹ Num outro enquadramento do direito a dedução cuja análise fazemos num outro artigo a publicar brevemente.

A intervenção legislativa no domínio das regras do exercício do direito a dedução são fundamentadas, no Relatório do Orçamento de Estado para 2008, como visando “assegurar a conformidade de disposições do direito nacional ao direito comunitário, clarificando a redacção de alguns normativos constantes do artigo 23.º do Código do IVA, no sentido de adequar o elemento literal e o conteúdo que devem ter à luz da orientação decorrente das decisões do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias em matéria de dedução do IVA por parte de sujeitos passivos que exercem actividades que conferem direito à dedução e actividades que não conferem esse direito”.

Neste âmbito, e como se explicita no ofício circulado reforça-se a restrição do âmbito de aplicação do artigo 23.º à determinação do imposto dedutível relativo aos bens e serviços de utilização mista ou seja, aos bens e/ou serviços utilizados conjuntamente em actividades que conferem o direito a dedução e em actividades que não conferem esse direito. Nestas últimas distinguem-se aquelas que são actividades sujeitas (actividades decorrentes do exercício de uma actividade económica) das que se encontram fora do campo de aplicação do imposto (actividades não decorrentes do exercício de uma actividade económica), diferenciando os métodos de apuramento do IVA dedutível. Para os bens e/ou serviços parcialmente afectos à realização de actividades não decorrentes do exercício de uma actividade económica, tornou-se obrigatório o apuramento da dedução pelo designado de método da afectação real, o mesmo é dizer com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens ou serviços nos dois tipos de actividade. Tratando-se de bens ou serviços afectos à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica, parte das quais, todavia, não confere direito a dedução, o método a utilizar será o da percentagem de dedução (prorata), sem prejuízo de o sujeito passivo poder optar pela afectação real, ou da Administração lhe vir a impor esta nas condições explicitadas no artigo. Precisando e interpretando a nova redacção do n.º 4 do artigo 23.º que contém as variáveis a levar aos dois termos do prorata, esclarece-se que passam a relevar apenas as operações decorrentes do exercício de uma actividade económica¹⁰ comportando operações que conferem direito a dedução e operações isentas que não confirmam tal direito. E, na parte relativa às subvenções não conexas com o preço, refere-se:

“6. No que respeita às 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 actividade económica sujeitas a IVA, o respectivo montante deve integrar o denominador do prorata previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA no caso dos sujeitos passivos mistos, não tendo qualquer influência no caso dos sujeitos passivos integrais.
- b) Se a subvenção visa financiar operações decorrentes de uma actividade económica mas não sujeitas a imposto ou, ainda, a operações não decorrentes de uma actividade económica, o respectivo montante não deve integrar o denominador do prorata, sendo aplicáveis as regras, acima descritas, de afectação real para tais operações.

¹⁰ Contrariamente á anterior redacção onde se incluíam no denominador as operações fora de campo do imposto.

Algumas considerações a propósito.

No que respeita a este 6., e estando necessariamente a falar de operadores económicos (dada a irrelevância dos consumidores finais) resulta equívoca face à integralidade do texto do ofício circulado, a diferença entre “operações decorrentes de uma actividade económica mas não sujeitas a imposto” e as operações não decorrentes de uma actividade económica. Até porque o citado ofício, sem apresentar verdadeiramente o conceito de umas e outras, limita-se a distinguir entre operações decorrentes de uma actividade económica, operações excluídas do conceito de actividade económica e operações financeiras que, embora integrando o conceito de actividade económica, são consideradas acessórias. Fica sem conteúdo, mesmo que exemplificativo, o que haja de entender-se por “operações decorrentes de uma actividade económica mas não sujeitas a imposto”.

Mas a principal reflexão que entendemos relevante neste domínio, não podendo ignorar a posição final adoptada pelos referidos Estados-membros, é a da lógica ou não de o CIVA continuar a adoptar na matéria um tratamento diferenciado para sujeitos passivos integrais e sujeitos passivos parciais.

É verdade que a disciplina nacional é fruto de uma opção concedida aos Estados-membros pelo artigo 174.º n.º 1 b) 2.º parágrafo¹¹, que permite a estes incluir no denominador do prorata as subvenções que não façam parte do valor tributável das transmissões de bens ou das prestações de serviços, que o legislador português utilizou, já em 1989¹². Na redacção até então vigente, o denominador do prorata era constituído pelo montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo, passando fruto da alteração a incluir “*as operações isentas ou fora de campo do imposto, designadamente as subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento*”. Na redacção actual, em resultado da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Janeiro, no denominador do prorata devem constar “*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.*”, a significar a retirada das operações fora de campo do imposto, as quais, como é sabido, passaram, em matéria de direito a dedução, a ser objecto de tratamento autónomo nos números 1 e 2 deste artigo 23.º.

Na Directiva, o conceito de valor tributável é explicitado no artigo 73.º: *Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações.* Embora não resulte da Directiva o que deve entender-se por subvenções

¹¹ Os Estados-membros podem incluir no denominador o montante das subvenções que não sejam as directamente ligadas ao preço das entregas de bens ou das prestações de serviços referidas no artigo 73.º.

¹² Decreto-Lei n.º 195/89, de 12 de Junho.

directamente conexas com o preço das operações tributáveis, a jurisprudência veio a pronunciar-se no sentido da exigência de um conjunto de critérios a respeitar.

De facto, foi inicialmente no acórdão *Office des produits wallons* ASBL, de 22 de Novembro de 2001¹³, que o Tribunal de Justiça, reconhecendo que compete ao órgão jurisdicional nacional verificar, com base nos elementos de facto que lhe foram apresentados, se a subvenção constitui ou não contrapartida total ou parcial de uma operação de entrega de bens ou de prestação, aponta certos princípios que devem ser observados. Neste Processo, o *Office des Produits Wallons*, associação privada sem finalidade lucrativa, assegurava a publicidade e a venda de produtos agrícolas, hortícolas e agro-alimentares da região, actividade pela qual estava sujeita ao IVA, beneficiando de uma subvenção anual dada pela Região da Valónia, com a qual tinha celebrado uma convenção quadro de concessão.

No seu acórdão, o Tribunal qualifica a subvenção recebida como uma subvenção de funcionamento, reconhecendo que este tipo de subvenções, abrangendo uma parte dos custos de exploração, têm quase sempre influência sobre o preço de custo dos bens entregues e dos serviços prestados pelo organismo subvencionado, na medida em que poderá oferecer bens a preços que não poderia praticar se tivesse ao mesmo tempo de repercutir os seus custos e obter lucros. Sublinha, todavia que o simples facto de uma subvenção poder ter influência sobre os preços dos bens entregues ou dos serviços prestados pelo organismo subvencionado não basta para a tornar tributável, exigindo-se para tal que seja especificamente paga ao organismo subvencionado para que este forneça um bem ou preste um serviço determinado. Apenas em tal situação uma subvenção pode ser considerada a contrapartida da entrega de um bem ou da prestação de um serviço e é, portanto, tributável. E para verificar se a subvenção constitui uma contrapartida desse tipo, deve o preço do bem ou do serviço ser determinado (ou determinável), quanto ao seu princípio, o mais tardar, no momento em que ocorre o facto gerador. Quanto à relação entre a subvenção e o preço, ela deve resultar inequívoca numa análise, caso a caso, das circunstâncias que subjazem ao respectivo pagamento, desta contrapartida. E, nos termos ainda do acórdão será ao órgão jurisdicional de reenvio que competirá provar a existência de um nexo directo entre a subvenção e o bem ou o serviço em causa, exigindo-se na opinião do Tribunal de Justiça, que se verifique, numa primeira fase, que os compradores do bem ou os destinatários do serviço beneficiam da subvenção concedida ao beneficiário desta (que o preço a pagar pelo comprador ou pelo destinatário seja fixado de modo que diminua na proporção da subvenção concedida ao vendedor do bem ou ao prestador do serviço). O órgão jurisdicional deverá apreciar se, objectivamente, o facto de uma subvenção ser paga ao vendedor ou ao prestador permite a este vender o bem ou fornecer um serviço a um preço inferior ao que exigiria na falta dessa subvenção. A fim de verificar se a contrapartida representada pela subvenção é determinável, o órgão jurisdicional de reenvio poderá, por outro lado, comparar o preço a que os bens em causa são vendidos relativamente ao preço normal de custo, ou procurar saber se o montante da subvenção foi diminuído na sequência da falta da produção dos referidos bens. Se os elementos apreciados forem significativos, cabe concluir que a parte da

¹³ Posição mantida em acórdãos subsequentes como é o caso do processo C-381/01, do Processo C-144/02 ou do Processo c-463/02.

subvenção que foi afectada à produção e à venda do bem constitui uma «subvenção directamente relacionada com o preço». A este propósito, não é necessário que o montante da subvenção corresponda rigorosamente à diminuição do preço do bem entregue, bastando que a relação entre esta e a referida subvenção, que pode ser fixa, seja significativa.

No CIVA é diferente, não é o artigo 16.º n.º 1¹⁴ a estabelecer em geral o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços como incluindo as subvenções directamente relacionadas com o respectivo preço, mas sim o seu n.º 5 que as torna, juntamente com outros elementos¹⁵, de inclusão obrigatória no valor tributável, ao mesmo tempo que as delimita *“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”*.

Resulta assim claro ser diferente a redacção de um e outro dos preceitos. Enquanto a Directiva IVA manda incluir todas as subvenções directamente relacionadas com o preço das entregas de bens e das prestações de serviços, sem precisar o respectivo conceito (que parece deixar ao legislador nacional) o preceito nacional limita as subvenções incluídas no valor tributável àquelas que *“são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações”*, afastando do âmbito do valor tributável todas as restantes.

Será que o universo de umas e de outras é o mesmo? Os critérios a utilizar devem ser os mesmos, e se sim, quais?

Em nossa opinião, o conceito que decorre da alínea c) do n.º 5 do artigo 16º do CIVA resulta limitativo quanto às subvenções a considerar como tributáveis, podendo com valia ser reformulado no sentido de abarcar subvenções cujo objectivo é a diminuição dos preços praticados, mas cuja fixação não está sujeita a um tão apertado condicionalismo como é o exigido naquela disposição.

De facto, e a título meramente exemplificativo, as somas pagas a um organismo de investigação sujeito a IVA, em complemento das receitas relativas às prestações de serviços de pesquisa por si realizadas em benefício de uma empresa e contratualmente destinadas a baixar o preço dessas prestações abaixo do seu preço de mercado, ou as subvenções pagas a um organizador de espectáculos afim de que este diminua, um valor inferior ao preço de mercado, o quantitativo que ele pratica com o público e isso se apresente, em relação directa com o montante das subvenções recebidas, ou ainda, as subvenções pagas às empresas de transportes públicos de pessoas em relação com as suas obrigações tarifárias, parecem reunir todas as condições para deverem ser qualificadas como subvenções tributáveis, não obstante se poder afigurar difícil integrá-las no texto restritivo que contém aquele dispositivo legal.

¹⁴ “O valor tributável sem referência directa às subvenções das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.”

¹⁵ Os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado e as despesas acessórias debitadas, como sejam as respeitantes a comissões, embalagem, transporte, seguros e publicidade efectuadas por conta do cliente.

Não tributáveis serão as subvenções que não apresentam uma ligação directa e imediata com o preço de uma transmissão de bens ou prestação de serviços, no sentido dos critérios acima referidos, mesmo se indirectamente participam na formação dos preços. Assim, o simples facto de que uma subvenção possa ser susceptível de vir a ter uma influência no preço dos bens transmitidos ou dos serviços fornecidos pelo organismo subvencionado não é suficiente, por si só, para tornar tributável a subvenção. Será por exemplo o caso das subvenções à compra, destinadas a tomar financeiramente todo ou parte do custo com a aquisição de bens ou serviços determinados pelo beneficiário junto de outro sujeito passivo (subvenções do Estado pagas às empresas no quadro das ajudas ao emprego, de implantação em zonas desfavorecidas, etc.), das subvenções ditas de financiamento, destinadas a cobrir exclusivamente uma parte dos encargos de exploração de um organismo¹⁶, das subvenções de equilíbrio pagas a uma empresa para compensar *a posteriori* um *deficit* resultante da conjuntura económica, erros de gestão imputáveis à empresa ou qualquer outra ocorrência não resultantes de sujeições particulares que lhe tenham sido impostas por um terceiro; das subvenções pagas a uma empresa, cujo montante é determinado globalmente tendo em conta os custos totais de exploração da actividade económica desta última, as quais, não estejam, porém, directamente ligadas a uma operação tributável dessa empresa, ou ainda das subvenções que não tenham por objecto baixar o preço de uma transmissão de bens ou de uma prestação de serviços abaixo do preço habitual de mercado de certos bens ou serviços, ou se o não houver, do seu custo (ajudas ao sector agrícola para sustentar o funcionamento dos mercados).

Atente-se a que no Acórdão Comissão/França, de 6 de Outubro de 2005, Processo n.º 243/03, o Tribunal de Justiça conclui que *“as disposições nacionais em causa (francesas não permitindo a dedução total do imposto suportado em bens de equipamento adquiridos com subvenções) fazem depender o direito à dedução do IVA, quando a aquisição do bem é financiada por uma subvenção, da condição de as amortizações desse bem serem repercutidas no preço das operações efectuadas por esse sujeito, condição essa que não está prevista na Sexta Directiva, constituindo, por conseguinte, uma limitação do direito à dedução não permitida por esta última”*, com o Advogado Geral no Processo, Poiares Maduro a explicitar nas suas Conclusões que *“A proveniência dos fundos que serviram para adquirir o bem ou o modo de cálculo dos preços praticados pelo sujeito passivo são estranhos ao sistema harmonizado do IVA”*.

A conclusão de Poiares Maduro parece-nos da maior relevância. O IVA incide sobre o preço das operações tributadas (incluindo as subvenções que dele devam fazer parte integrante), sem que seja relevante se quem paga o preço seja o adquirente ou um terceiro. Então, e uma vez que as regras do direito a dedução não contêm nada em contrário, a dedução impõe a posse da factura relativa à aquisição, passada em forma legal, de onde conste expressamente o valor do IVA suportado sem que releve saber se quem pagou a factura foi o adquirente ou um terceiro. E se o artigo 19.º do CIVA fala em imposto suportado, a referência não parece ser a “por si efectivamente suportado”, mas sim, e em consonância com o n.º 1 do artigo 20.º

¹⁶ Se estas importâncias têm frequentemente uma influência no preço de revenda dos bens transmitidos ou dos serviços prestados pelo organismo subvencionado, elas não constituem subvenções directamente ligadas ao preço destas operações

(condições substanciais da concessão de direito a dedução) ao “ imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes: ...”.

Se assim for, resulta bem entendível a posição do legislador português quando, logo em 1989, mandou excluir do denominador do prorata os subsídios de equipamento, posição que tem vindo a ser mantida.

Mas voltemos ao tratamento da última categoria de subvenções, as não conexas com o preço de operações tributáveis.

Como antes dissemos, a temática das subvenções apenas tem sede própria na definição do valor tributável, onde pela primeira vez são referenciadas. Sendo a base ou valor tributável das transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto (as efectuadas a título oneroso, ou a tal assimiladas) constituído pela “contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro”, compreende-se a chamada da subvenção à delimitação e abrangência do conceito de contraprestação, certo como é que o valor desta pode ser satisfeito quer pelo adquirente ou utilizador dos bens ou serviços quer por um terceiro.

Antes não! E de facto, assim teria de ser uma vez que o recebimento ou atribuição do direito a uma subvenção não prefigura em si qualquer operação sujeita a imposto. Consideradas, quase unanimemente, como entregas gratuitas de fundos, com ausência de contraprestação, de contrapartida directa, sem valor de mercado, e não devolutivas porque a fundo perdido face a um geral interesse público que alicerça a sua concessão, as subvenções situam-se em domínio alheio ao imposto por não integrarem o respectivo pressuposto, o que melhor se entende ainda se se atentar a que as mesmas não podem ser objecto de tráfego empresarial, esgotando-se em quantias monetárias entregues por entes públicos a empresas. Não constituindo em si próprias operações tributáveis em IVA face ao conceito para estas acolhido no Código do IVA, as subvenções poderão, porém, assumir-se como valor tributável dessas mesmas operações, se para tal estiverem vocacionadas, o que acontece nos termos já analisados¹⁷. O preço pago pelo consumidor é menor em virtude da subvenção e então a tributação desta repõe a lógica da tributação global da despesa efectuada, ou seja do total da contraprestação respeitante à transmissão do bem ou prestação do serviço, repondo, por assim dizer, a situação anterior à decisão de concessão da subvenção. E é esta lógica que na sua abrangência restringe as subvenções directamente conexas com o preço de cada operação àquelas “que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume de serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações”. A vinculação ao preço é determinante, exigindo-se que a subvenção se apresente devida e firmemente fixada antes da operação, deixando de fora do campo de tributação todas aquelas em que, embora exista uma relação subvenção-preço, não há, contudo, uma referência aos

¹⁷ Como refere GONZÁLEZ SÁNCHEZ; Manuel, “Tributación de las Ayudas Comunitarias”, *Edit. Aranzadi*, Pamplona, 1996, pg 164: “la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido nada tiene que ver con la percepción de las ayudas, aunque sí podría tener relación con el empleo de las mismas”.

bens ou serviços transaccionadas, resultando pois excluídas, entre outras, as subvenções de investimento ou equipamento ou de cobertura de prejuízos.

Fazendo parte do valor tributável, o mesmo é dizer qualificadas como preço de operações, há que não esquecer que estas operações podem ser tributáveis e tributadas ou tributáveis mas isentas.

Ora as subvenções chamadas ao valor tributável são-no nas duas categorias de operações. Se são complemento de preço de operações tributadas, então estaremos também perante subvenções tributadas. Contrariamente, se são preço de operações isentas, então serão ainda subvenções tributáveis mas não tributadas porque integram o valor tributável que operações objecto de isenção.

Em consequência, se um qualquer sujeito passivo auferir subvenções para os dois tipos de operações – tributadas e isentas –, e usando o prorata como método de apuramento do imposto dedutível, verificar-se-á:

- As subvenções tributadas (porque preço de operações tributadas), influenciarão ambos os termos – numerador e denominador – do prorata;
- As subvenções tributáveis mas isentas, podem ser valor tributável de operações isentas conferentes de direito a dedução e a operações não conferentes desse direito. Aquelas influenciarão ainda ambos os termos do prorata. As segundas, influenciarão apenas o seu denominador visto serem preço de operações isentas sem direito a dedução.

Quanto às subvenções não ligadas directamente ao preço das operações tributáveis, não sendo em si mesmas passíveis de qualificação como operações sujeitas ao imposto, e não integrando, nos termos descritos, o conceito de valor tributável, retira-se, obviamente, que são operações não sujeitas, directa ou indirectamente, i.e., são operações fora do campo do imposto. E sendo certo, em nossa opinião e como acima defendemos, que deve ser indiferente ao sistema de dedução IVA o modo como se financiaram as operações realizadas pelo sujeito passivo no âmbito da sua actividade económica (os inputs) não havendo relação directa com o preço dos bens vendidos ou serviços prestados (os outputs), então não se vê razão que justifique a obrigatoriedade da sua inclusão no denominador do prorata.

Aliás, resulta dificilmente entendível a fundamentação que conduz a um tratamento diferenciado: a percepção de subvenções não conexas com o preço dos bens ou serviços transaccionados por um sujeito passivo que apenas efectua operações com direito a dedução (tributadas e isentas taxa zero), não apresenta qualquer efeito em termos de condicionamento do imposto dedutível, e nos sujeitos passivos mistos o seu recebimento determina obrigatoriamente o apuramento e utilização de um prorata ou percentagem de dedução para determinar a parcela dedutível do imposto que suportou nos *inputs* necessários à sua actividade.

Compreende-se bem que se estivermos perante um sujeito passivo que pratique apenas operações que concedam integral direito a dedução, e sendo os *inputs* a elas integralmente destinados e nelas efectivamente utilizados, a percepção duma subvenção não relacionada com o preço se apresente como totalmente inócua em termos de direito a dedução, por não constituir tal facto uma operação sujeita a imposto e por ser alheia ao imposto a forma como

sejam financiados os *inputs* ou a actividade empresarial em geral. A regra do prorata só pode aplicar-se quando existam bens e serviços utilizados indistintamente em operações tributadas e isentas, aos “bens de uso promíscuo”¹⁸, já que os utilizados somente num dos tipos de operações têm o seu regime de dedução bem definido: ou o são em operações tributadas e então conferem direito a dedução integral, ou o são em operações isentas que não conferem de todo esse direito. Nada pois de interferir, através do prorata, no regime do direito à dedução para estes dois tipos de *inputs* produtivos, distorcendo a tributação. A regra do prorata de dedução aparece pois como claramente residual¹⁹.

Sendo assim, as subvenções não sujeitas apenas relevam no caso em que quem as receba seja um sujeito passivo que utilize os *inputs* adquiridos indistintamente em operações com e sem direito a dedução²⁰. Como e porquê?

Subvenções não sujeitas são, como salientamos, transferências monetárias, a fundo perdido, com o objectivo de contribuir para a sustentação de uma qualquer actividade ou sector que precisem de financiamento, para estimular o investimento em bens ou serviços ou para a criação de emprego ou investimento em novos sectores ou actividades.

Como também se deixou já demonstrado, a percepção de uma subvenção não é incompatível com os requisitos essenciais da qualificação do imposto suportado como dedutível. Se, como alguns defendem²¹, o que está em causa é evitar um duplo benefício, isto é, evitar que se deduza um IVA que não foi efectivamente suportado, por ser, no todo ou em parte, financiado pela subvenção recebida, afirmação sempre discutível, a solução seria, em nosso entender, impedir em todos os casos a dedução da respectiva parcela de imposto, tanto para os sujeitos passivos com integral direito a dedução como para os sujeitos à regra da percentagem de dedução ou *prorata*²². E depois, porque ignorar isso apenas quando se trate de subsídios de equipamento?

Os sujeitos passivos integrais, não sujeitos à regra do prorata, podem proceder à dedução total do IVA, enquanto que um sujeito passivo parcial, mesmo que a sua actividade isenta fosse muito diminuta no contexto da sua actividade sujeita, está sujeito à regra do prorata no que respeita à percepção de subvenções não conexas com o preço. Ou seja, se um sujeito passivo recebesse, por hipótese, uma subvenção de equilíbrio, sendo um sujeito passivo integral deduzia a integralidade do IVA suportado nos respectivos *inputs*²³. Mas se o mesmo

¹⁸ RAFFAELE RIZZARDI, “Cambiano le condizioni per ottenere la detrazione. Il Fisco fa chiarezza sui beni a usi promiscui” *Guida alla nuova Iva*, Outubro de 1997.

¹⁹ XAVIER DE BASTO, José e OLIVEIRA, Maria Odete, “O direito à dedução do IVA nas sociedades holding”, *Revista Fiscalidade*, n.º 6, de Abril 2001, pg 6 e segs.

²⁰ Em geral designados de sujeitos passivos parciais ou mistos. Para maior desenvolvimento, XAVIER DE BASTO, José e OLIVEIRA, Maria Odete, artigo citado.

²¹ FALCÓN e TELLA, “Subvenciones y regla de prorata”, *Quincena Fiscal*, n.º 9, Maio 1998, pg 5.

²² Podendo utilizar-se para tal, por exemplo, a inserção da limitação no artigo 21º do Código do IVA, cujo âmbito é, precisamente, o das exclusões ou limitações do direito a dedução do imposto para todos os sujeitos passivos.

²³ Acórdão do Conselho de Estado, de 26 de Novembro de 1999 Sindicato misto para planeamento e exploração do aeroporto de Rodez-Marcillac

sujeito passivo tivesse conjuntamente uma pequena actividade de formação permanente, isenta, o prorata aplicar-se-á e esta subvenção terá de ser inscrita no denominador do prorata.

A razão porque estas últimas vão ao denominador do prorata, no caso da existência do mesmo, parece ser a de que o legislador considera que uma subvenção contribui, da mesma forma que as receitas tributáveis recebidas dos clientes, para cobrir o conjunto das despesas suportadas pelo beneficiário para as necessidades das suas operações situadas no campo de aplicação do IVA. Só que num imposto de consumo tal como resulta modelado pela Directiva comunitária, e como vimos, explicitado muito concretamente por Poiares Maduro, tal não apresenta qualquer relevância em termos de direito a dedução. A sede será a tributação do rendimento e a forma como se deverá determinar, em cada caso, o lucro tributável/matéria colectável.

Além de que, o manter a inclusão das subvenções não conexas com o preço das operações tributáveis cria situações cuja interpretação conduz, em nosso entender, a alguns paradoxos. Imagine-se, de facto, um sujeito passivo cuja actividade empresarial, integralmente sujeita a IVA, e efectivamente tributada, cujo valor das vendas de bens e prestações de serviços é de 400 000, e que recebe subvenções não conexas com o preço de 40 000. Supondo que construiu um imóvel para a sua actividade no qual suportou IVA no valor de 600 000, a dedução (pressupondo que não existem outras limitações ou exclusões) será integral, ou sejam será dedutível o valor de 600 000.

Alterando a situação do sujeito passivo, e pressupondo que ele efectua operações que conferem direito a dedução no valor de 396 100 e 3 900 que não conferem, termos a aplicação de um prorata de 100% (por arredondamento), ou seja o imposto suportado de 600 000 continuará a ser integralmente dedutível.

Se para além disso, equacionarmos que ele recebe um subsídio de equipamento no valor de 8 500, o seu direito a dedução continuará o mesmo uma vez que este não influencia o prorata. Todavia, se em vez de subsídio de equipamento for uma subvenção não tributável no mesmo valor, o imposto dedutível (prorata de 97%) alterar-se-á para 582 000 e o não dedutível de 18 000 que significa a final o custo da subvenção. Concluir-se-á, receber uma subvenção não tributável de 8 500 significa um custo suportado de 18 000!!!

Por outro lado, se a Directiva IVA concedeu a algumas operações isentas sem direito a dedução, o “benefício” de exclusão do denominador do prorata (fundamentalmente, como é sabido, as operações imobiliárias e financeiras que sejam acessórias relativamente à actividade habitual do sujeito passivo), com fundamento no princípio de neutralidade, uma vez que, a não ser assim a sua inclusão poderia desvirtuar o resultado do prorata²⁴ (com o

²⁴ Como aliás constava já da Exposição de motivos da Proposta da Sexta Directiva IVA, COM (73) 950 final, de 20 de Junho de 1973, nos comentários ao artigo 19.º (Cálculo do prorata de dedução), n.º 2 : “*Les éléments visés dans ce paragraphe doivent être exclus du calcul du prorata afin d’éviter qu’ils puissent en fausser la signification réelle dans la mesure où de tels éléments ne reflètent pas l’activité professionnelle de l’assujetti. Tel est le cas des ventes de biens d’investissement et des opérations immobilières ou financières qui ne sont pas effectuées qu’ a titre accessoire, c’ est-à-dire qui n’ont qu’ une importance secondaire ou accidentelle par rapport au chiffre d’ affaires global de l’ entreprise. Ces opérations ne sont d’ ailleurs exclues que si elles ne relèvent pas de l’ activité professionnelle habituelle de l’assujetti* ».

legislador português a conceder o mesmo tratamento aos subsídios de equipamento de equipamento), o tratamento entre nós dado às subvenções não conexas com o preço das operações pode, neste contexto, conduzir a atropelos à propalada neutralidade e a efeitos económicos perniciosos. De facto, essas operações originariam, à partida, atentos os princípios gerais enunciados no artigo 20.º do CIVA, a limitação do direito a dedução por ser inquestionável estarmos perante um sujeito passivo misto que a par com operações que concedem direito a dedução praticou também operações isentas não conferentes de direito a dedução – as operações financeiras e imobiliárias -, Se o imposto respeitar a bens de uso exclusivo numa ou noutra categoria de operações, a solução não pode deixar de ser a de que o IVA relativo aos inputs de uso exclusivo nas operações isentas não é passível de direito a dedução (o artigo 20.º sobrepõe-se obviamente ao artigo 23.º). Quanto aos *inputs* de uso conjunto num e noutra tipo de *outputs*, levam à necessidade de apuramento de duas parcelas: a dedutível e a não dedutível. Se o método for o da afectação real a solução será porventura diferente que a resultante do uso do prorata, uma vez que na fracção que a este corresponde o legislador exclui do seu denominador as referidas operações imobiliárias e financeiras, por serem acessórias. Ou seja, o prorata acabará por se situar em 100%.

Todavia, e se concomitantemente se verificar o recebimento de uma qualquer subvenção não tributável, então teremos de voltar ao prorata, só por causa das mesmas? Posta a questão de outra forma: fruto da exclusão do prorata daquelas operações, o sujeito passivo praticando operações isentas sem direito a dedução, deverá ser considerado um sujeito passivo total, caso em que as subvenções em causa não relevam, ou antes um sujeito passivo misto, a ter de limitar o seu direito a dedução na medida do prorata gerado pelo recebimento dessas subvenções? A verdade é que se trata de um sujeito passivo não integral porque realiza operações não conferentes de direito à dedução, não integral mas ... com prorata de 100%?

Que concluir?

A natureza económica das operações deve relevar na análise do seu regime jurídico. A interpretação das regras jurídicas atendendo à substância económica dos factos tributários, como estabelece o nº 3 do artigo 11º da LGT impõe-se ainda mais em matéria do IVA. O direito a dedução deve ser função da utilização efectiva dos bens e serviços em operações tributáveis que confirmam direito a dedução. O princípio tem de ser o de que a dedução repousa no princípio da afectação dos bens e serviços a operações tributáveis (sujeitas) e tributadas ou isentas mas com direito a dedução, sendo que quando essas coexistem com operações tributáveis mas isentas sem direito a dedução, havendo bens e serviços de uso “promíscuo” naquelas e nestas, a dedução será limitada em medida correspondente ao peso que estas representem no total das operações (prorata).

Mas há que perder de vista as operações que conduzem à utilização do prorata são ainda e sempre operações tributáveis (sujeitas), todavia não tributadas porque objecto de uma isenção não conferente desse direito.

Se, como entendemos e tentamos demonstrar, as subvenções não conexas com o preço não são operações para efeitos deste imposto, elas, em boa lógica, não devem ser levadas ao prorata.

Uma outra reflexão surge neste contexto: e se o sujeito passivo, em vez de fazer recurso à percentagem de dedução para apuramento do imposto dedutível, optar, como lhe é concedido, pela utilização do método de afectação real. No caso de *inputs* usados conjuntamente em operações que concedem e que não concedem direito à dedução (respectivamente tributas mais isentas com direito a dedução e isentas sem direito a dedução), serão coeficientes objectivos que “meçam” a intensidade do uso em uns e outros desses *outputs*, os utilizados para apuramento da parcela dedutível do imposto suportado. Se as subvenções em análise não se qualificam como operações sujeitas ao imposto, não constituindo também valor tributável das operações (por pressuposto não são directamente conexas com o preço das operações tributáveis realizadas), como operar aquele método de afectação real? A resposta não poderá deixar de ser a de que devem ser ignoradas!

E se assim é, então porque relevarão se em vez de afectação real for utilizada a percentagem de dedução?

Logo e à luz da disciplina constante do artigo 23.º do Código do IVA penso serem de admitir as seguintes conclusões:

- As subvenções conexas com o preço de operações, não integrando estas o conceito de actividades económicas nos termos estabelecidos no seu número 1, devem, por imposição legal e lógica do imposto, ser tratadas por afectação real como excluídas de direito a dedução. Complementam o preço dessas operações fora de campo de aplicação do imposto;

- As subvenções recebidas e conexas com o preço de operações sujeitas ao imposto, sendo valor tributável das operações que financiam, podem encontrar-se numa de duas situações, caso o método utilizado seja o da percentagem de dedução ou prorata:

- Ou complementam preço de operações tributáveis e tributadas ou isentas com direito a dedução, e como valor tributável das mesmas, influenciarão quer o numerador quer o denominador do prorata;

- Ou complementam o preço de operações tributáveis (sujeitas) mas isentas sem direito a dedução, caso em que, constituindo igualmente valor tributável dessas operações nos termos do artigo 16.º n.º 5, influenciarão como tal apenas o denominador do prorata.

- As subvenções recebidas no âmbito de operações económicas (i.e. sujeitas ao imposto), mas não conexas com o preço das operações, apresentam um duplo tratamento:

- Auferidas por sujeitos passivos integrais, não terão qualquer influência em termos de direito a dedução;

- Auferidas por sujeitos passivos mistos que utilizem o método da percentagem de dedução, e desde que não se trate de subsídios de equipamento, são incluídas no denominador dessa fracção.

Todavia, e tendo em conta todo o exposto, entendemos que o legislador de quem se espera que consagrou as soluções mais acertadas, deveria repensar o tratamento desta última categoria de subvenções no sentido que defendemos, em defesa do princípio da neutralidade tão caro a este imposto. Claro que, salvo melhor opinião, e tendo em conta a letra da lei, uma interpretação coincidente com a solução que defendemos poderia ser feita. Referindo o artigo 23.º n.º 4.º que ao denominador da percentagem de dedução vão “as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento”, ele está a referir-se não às subvenções não tributáveis (não sujeitas) mas sim àquelas que estando sujeitas, isto é sendo tributáveis porque integram o valor tributável das transmissões de bens e/ou prestações de serviços nos termos da alínea c) do n.º5 do artigo 16.º, elas são não tributadas por constituírem valor tributável de operações isentas. Há que não esquecer, porém, que não tem sido essa a interpretação utilizada e explicitada em orientações administrativas, pelo que, a via não poderia ser esta. Repetimos, todavia, que em nosso entender se justifica o repensar da situação.

Porto, Agosto 2012

