



ANUÁRIO

DE DIREITO INTERNACIONAL 2012

iD
INSTITUTO
DIPLOMÁTICO

Ministério dos Negócios Estrangeiros

vi) **Comentário ao acórdão do Tribunal de Justiça (Oitava Secção) de 16 de Fevereiro de 2012, proferido no âmbito do processo n.º C-25/11, na sequência de pedido prejudicial formulado pelo Supremo Tribunal Administrativo**

Pedro Saraiva Nércio²³¹

Partes: Varzim Sol - Turismo, Jogo e Animação SA *versus* Administração tributária portuguesa

Objecto: Interpretação dos Artigos 17.º, n.º 2 e n.º 5, e 19.º da Sexta Directiva do IVA - Subvenções utilizadas para a aquisição de bens e de serviços - Limitação do direito a dedução.

Da Legislação em Apreço

Está em causa, no Acórdão sob análise, a apreciação dos artigos 17.º, n.º 2 e n.º 5, e 19.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, os quais dizem respeito ao direito à dedução do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) suportado na aquisição de bens e serviços, inclusivamente, como é o caso, quando o sujeito passivo beneficia de subvenções.

Estabelece, pois, o artigo 17.º, n.º 1, da referida Directiva, que o direito à dedução se constitui no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, autorizando o n.º 2 do mesmo artigo o sujeito passivo, a deduzir o IVA suportado na aquisição de bens e/ou serviços, desde que estes sejam utilizados para a realização das suas operações tributáveis.

No que diz respeito aos sujeitos passivos mistos – sujeitos passivos que praticam, simultaneamente, operações sujeitas e isentas de IVA – dispõem os primeiros e segundos parágrafos do artigo 17.º, n.º 5, da referida Directiva que o direito à dedução é calculado segundo um *pro rata* determinado em conformidade com o artigo 19.º da mesma Directiva (que tem correspondência com o artigo 23.º, n.º 1, alínea b), do Código do IVA).

²³¹ Pedro Saraiva Nércio – Advogado na Rogério Fernandes Ferreira & Associados.

Sem prejuízo deste método de cálculo, o terceiro parágrafo do referido artigo 17.º, n.º 5, permite que os Estados Membros possam estipular na sua legislação interna outros métodos de determinação do direito à dedução, nomeadamente, e para o que releva para o presente caso, com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e serviços a uma actividade (estipulação que tem correspondência com o artigo 23.º, n.º 2, do Código do IVA).

No que diz respeito às subvenções, prevê o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, que as subvenções directamente relacionadas com o preço das transmissões de bens ou das prestações de serviços são tributáveis nos mesmos termos que tais bens ou serviços (preceito legal que tem correspondência com o artigo 16.º, n.º 5, alínea c), do Código do IVA).

Por seu turno, quando as subvenções não estejam directamente relacionadas com o preço, estarão isentas de tributação, estabelecendo o artigo 19.º, n.º 1, da referida Directiva, que os Estados Membros podem incluí-las no denominador do cálculo do *pro rata* aplicável, sempre que se trate de um sujeito passivo misto. Com efeito, estabelece o referido artigo 19.º, n.º 1, que o *pro rata* de dedução resultará de uma fracção que inclui (i) no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do IVA, relativo às operações que conferem direito à dedução e (ii) no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do IVA, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não conferem direito à dedução. De acordo com a referida Directiva, os Estados Membros podem incluir, igualmente, no denominador o montante das subvenções, que não sejam subsídios de equipamento, situação que sucedeu em Portugal, através da parte final do artigo 23.º, n.º 4, do Código do IVA.

Sumarizando: os sujeitos passivos que pratiquem, simultaneamente, operações sujeitas e isentas de IVA vêm, à partida, o seu direito à dedução limitado a uma percentagem do IVA suportado (método *pro rata*). Contudo, tal limitação pode ser afastada, caso o sujeito passivo opte pela utilização do método da afectação real, através do qual, e em relação às operações sujeitas a IVA, é permitida a dedução do IVA que tenha sido suportado para a realização de tais operações. No caso do método *pro rata*, e na respectiva fórmula de cálculo, são consideradas as subvenções, que não estejam directamente relacionadas com o preço, de que o sujeito passivo tenha beneficiado.

Dos factos sub judice

A situação *sub judice* prende-se com a dedução de IVA efectuada pela Varzim Sol, entidade exploradora de um casino, ao abrigo de um contrato de concessão com o Estado português, nos termos do qual aquela se encontra obrigada a realizar um determinado número de acções de animação artística e cultural, mas também a colaborar na promoção da zona onde se encontra o casino.

Por força da regulamentação aplicável e do contrato de concessão, a Varzim Sol tem de pagar ao Estado português uma contrapartida inicial, mas também uma contrapartida anual calculada com base nas receitas realizadas no sector do jogo.

A Varzim Sol está, no entanto, autorizada a deduzir dessa contrapartida anual uma parte das despesas efectuadas para cumprir as suas obrigações de animação e de promoção turística. O montante desta dedução depende simultaneamente do montante das despesas efectuadas e do montante das receitas decorrentes da actividade de jogo.

A Varzim Sol exerce, simultaneamente, actividades isentas de IVA (jogo) e actividades sujeitas a IVA (restauração e animação), sendo, por essa razão, considerada um sujeito passivo misto para efeitos de IVA.

No que diz respeito às actividades sujeitas a IVA (restauração e animação), a Varzim Sol optou pela adopção do *supra* referido método da afectação real para efeitos de apuramento do IVA dedutível, em conformidade com o artigo 23.º, n.º 2, do Código do IVA e artigo 17.º, n.º 5, parágrafo terceiro, da Sexta Directiva.

Na sequência de Inspecção tributária realizada aos anos de 2002 a 2004 da Varzim Sol, a Administração tributária entendeu proceder a liquidações adicionais de IVA, por considerar que a Varzim Sol utilizou um método indevido (afectação real) para calcular o montante dedutível do IVA pago pelos sectores da restauração e da animação.

Argumentos da Administração tributária portuguesa

Invoca a Administração tributária portuguesa que a dedução efectuada sobre a contrapartida anual para compensar os encargos relativos

à animação e à promoção deve ser considerada uma subvenção de exploração, na acepção do artigo 23.º, n.º 4, do Código do IVA, não estando, dessa forma, sujeita a IVA. Nessa medida, entende a Fazenda Pública que as actividades de restauração e de animação devem ser tratadas como actividades mistas.

À luz desse entendimento, considera a Administração tributária que a dedução do IVA pago nestes sectores deve ser efectuada com base num *pro rata* por forma a considerar, simultaneamente, as actividades isentas e as actividades tributáveis, ao abrigo do disposto no artigo 23.º, n.º 4 do Código do IVA (19.º, n.º 1, da Sexta Directiva).

Argumentos da Varzim Sol

Contra este entendimento a Varzim Sol veio invocar que, ainda que o montante deduzido seja considerado subvenção, o mesmo não é susceptível de influenciar a dedução do IVA relativamente aos sujeitos passivos que, no âmbito do método da afectação real, efectuem apenas operações tributáveis, e não isentas, como a restauração e a animação, que conferem direito à dedução integral do IVA suportado para efeitos da realização de tais operações tributáveis.

Invoca, subsidiariamente, a Varzim Sol que o entendimento da Fazenda Pública, subscrito pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, implica uma distorção em matéria de dedução do IVA, e, conseqüentemente, uma violação da Sexta Directiva, na medida em que desta decorre que o direito à dedução não pode ser limitado.

Questão decidenda

Colocava-se, assim, ao Tribunal de Justiça a questão de saber se os artigos 17.º, n.ºs 2 e 5, e 19.º da Sexta Directiva, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que um Estado Membro, quando autoriza os sujeitos passivos mistos a efectuar a dedução prevista nas referidas disposições, com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e serviços, calcule o montante de IVA dedutível, para os sectores em que esses sujeitos passivos apenas efectuem operações tributáveis, incluindo as subvenções não tributáveis no denominador da fracção que serve para determinar o *pro rata* de dedução.

Decisão

Concluiu o referido Tribunal que, tendo a Varzim Sol sido autorizada a efectuar a dedução segundo o método da afectação real, relativamente aos sectores da restauração e animação, os quais se encontravam sujeitos a IVA, as disposições do artigo 19.º da Sexta Directiva e correspondente 23.º, n.º 4, do Código do IVA, não são aplicáveis e não podem, assim, limitar o direito a dedução do IVA suportado no âmbito dos referidos sectores.

Ou seja, uma vez que as actividades que a Varzim Sol exerce nos sectores da restauração e da animação estão sujeitas a IVA, o direito à dedução segundo o método da afectação real incide sobre a totalidade do IVA que foi suportado nas aquisições de bens e serviços para a realização das operações referentes à restauração e animação.

Pelo que decidiu o Tribunal de Justiça que os *supra* referidos preceitos devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que um Estado Membro calcule o montante de IVA dedutível, para os sectores em que os sujeitos passivos mistos apenas efectuem operações tributáveis, incluindo as subvenções não tributáveis no denominador da fracção que serve para determinar *o pro rata* de dedução, quando havia autorizado esses mesmos sujeitos passivos a efectuar a dedução de IVA com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e serviços.

Parece-nos que a referida posição do Tribunal de Justiça não merece qualquer censura, uma vez que, à luz da jurisprudência deste Tribunal, o direito à dedução do IVA não pode ser limitado, sendo, apenas, permitidas derrogações a tal direito nos casos expressamente previstos pela Sexta Directiva. Ora, no caso em apreço, não impondo o legislador, no caso de utilização de subvenções por parte do sujeito passivo, qualquer obrigação de adopção do método *pro rata*, não pode a Administração tributária impor ao sujeito passivo que adoptou o método da afectação real que proceda à utilização daquele método *pro rata*.

Refira-se que a Administração tributária portuguesa adoptou, desde sempre, um entendimento muito abrangente quanto à aplicação do referido artigo 23.º, n.º 4, do Código do IVA. Com efeito, chegou mesmo a entender que o método do *pro rata*, com a inclusão das subvenções não tributáveis no denominador da fracção utilizada para apurar a

percentagem de dedução, se aplicava inclusivamente em relação aos sujeitos passivos integrais (*i.e.* que praticavam apenas operações sujeitas a IVA). Ou seja, no entendimento da Administração tributária, sempre que o sujeito passivo, ainda que integral, beneficiasse de subvenções, teria, necessariamente, de seguir o referido método de apuramento da dedução de IVA.

Tal entendimento foi, de resto, e bem, afastado com a jurisprudência do Acórdão proferido no âmbito do processo C-204/03, que esclareceu que o artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Directiva, permite unicamente limitar o direito à dedução, tendo em consideração as subvenções, no caso dos sujeitos passivos mistos.

Com o Acórdão agora em análise, a Administração tributária viu, mais uma vez, o seu entendimento tolhido, na medida em que, conforme observámos, à luz deste Acórdão, mesmo tratando-se de sujeitos passivos mistos, a aplicação do artigo 23.º, n.º 4, do Código do IVA, com a inclusão das subvenções no denominador da fracção que serve para apurar a sua percentagem de dedução, está afastada sempre que tais sujeitos passivos tenham optado pelo método da afectação real para efeitos de apuramento

Assim, e *a contrario sensu*, a aplicação da *supra* referida disposição legal encontra-se limitada aos casos em que o sujeito passivo misto utiliza o método *pro rata* para efeitos de determinação da percentagem do seu direito à dedução.

**Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia
de 6 de setembro de 2012**

(C-496/11)

Publicação: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62011CJ0496:PT:HTML>

Tipo: Reenvio Prejudicial

Partes: Portugal Telecom SGPS, SA e Fazenda Pública

Objeto: Interpretação do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977,

