

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA  
Artigo: arts 9.º, 10º e 23º  
Assunto: Direito à dedução - Associação de direito privado, sem finalidade lucrativa - Sujeito passivo misto - Enquadramento das operações realizadas  
Processo: nº **13297**, por despacho de 03-05-2018, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)  
Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa apresentado nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, pelo sujeito passivo ASSOC. PORTUGUESA DE ADMINISTRADORES ....., cumpre prestar a seguinte informação:

### I - Do pedido

**1.** A Requerente, a Associação Portuguesa de Administradores....., é uma associação sem fins lucrativos, cujas receitas provêm das quotas e joias dos associados, de cursos que realiza para associados e outras entidades, da publicidade e de donativos, e refere ter desenvolvido pela primeira vez várias iniciativas sobre as quais tem algumas dúvidas quanto ao seu enquadramento fiscal, quer ao nível do IVA quer do IRC, que expõe da seguinte forma:

i. Administra cursos (que fazem parte dos estatutos da associação) que podem ser frequentados por associados ou por terceiros, os quais são elaborados por prestadores de serviços contratados. O valor atribuído a cada curso tem como fim apenas cobrir os custos suportados, embora o preço seja diferenciado entre associados (preço mais baixo) e não associados.

ii. Organiza congressos, conferências e publica uma revista trimestralmente (que é distribuída gratuitamente), eventos para os quais tem patrocínios como contrapartida de publicidade.

iii. Recebe donativos, atribuídos por várias entidades, sem qualquer contrapartida.

**2.** Adianta, ainda, que tem ao serviço um funcionário, que desenvolve e organiza todas estas atividades, recorrendo, no caso dos cursos, a prestadores de serviços para dar a formação, ao aluguer de instalações, equipamento auxiliar, etc.

No caso da organização de congressos e conferências é contratada uma empresa que organiza toda a logística, instalações, 'coffee break', receção, alojamento e estadia dos convidados estrangeiros, etc.

**3.** Pretende saber qual o enquadramento a dar, em sede de IVA e de IRC, às referidas operações, questionando ainda acerca da melhor forma de dedução dos custos em sede de IRC, bem como se o pro rata constitui uma opção, ao nível do IVA dedutível na atividade sujeita a imposto.

### II - Enquadramento em sede de IVA

**4.** A Requerente é uma associação de direito privado, sem finalidade lucrativa, que, no âmbito dos seus fins estatutários, se dedica à salvaguarda dos

interesses profissionais e à promoção social e deontológica dos seus sócios, através da promoção do estudo e discussão de temas, da criação de cursos e conferências sobre a matéria de interesse profissional e outras atividades que visam o aperfeiçoamento dos seus sócios, da colaboração na preparação de Administradores e outros Técnicos ....., da publicação de uma revista técnica especializada e da promoção da sua integração em associações internacionais que visem objetivos idênticos e a relação com associações, nacionais ou estrangeiras, de outros grupos profissionais dos Serviços de .....

**5.** Nos termos do artigo 6.º e 7.º dos seus Estatutos (disponíveis no site da associação), admite três categorias de sócios: de honra, de mérito e efetivos. Podem ser sócios de honra as pessoas singulares ou coletivas que hajam prestado à Associação serviços relevantes ou distintos, podem ser sócios de mérito os Administradores ..... que hajam prestado à Administração ..... serviços relevantes ou distintos e são sócios efetivos todos os indivíduos com o Curso de Administração ..... que se inscrevam na Associação, podendo ainda ser sócios, desde que o requeiram e seja deferido o pedido, todos os indivíduos diplomados com o curso de Administração .....

**6.** Constituem receitas da Associação (artigo 40.º dos Estatutos), as quotizações e jóias dos sócios, qualquer donativo, quaisquer outras que por lei ou disposição de pessoas singulares ou coletivas lhe venham a pertencer, os subsídios ou valores de qualquer natureza que lhe sejam concedidos por alguma entidade, o rendimento da prestação de serviços abrangidos nos fins estatutários e outras receitas.

Os sócios efetivos pagam a quota anual e jóia no momento da inscrição, considerando-se para efeito de anuidade o ano civil, cujo pagamento deverá processar-se até ao dia trinta e um de janeiro do ano a que respeita, sendo os respetivos montantes fixados anualmente pela Assembleia Geral nos termos do artigo 9.º dos Estatutos.

**7.** Em sede de IVA, encontra-se enquadrada no regime normal do imposto, com periodicidade trimestral, pelo exercício das atividades de CAE 94110 (Atividades de organizações económicas e patronais), como principal, e 73120 (Atividades de representação nos meios de comunicação), como secundária. Trata-se de um sujeito passivo misto (realiza operações sujeitas a imposto, que conferem o direito à dedução, e operações isentas, que não conferem esse direito) que utiliza o método da afetação real de todos os bens, relativamente ao imposto suportado na aquisição de bens e serviços utilizados.

**8.** As dúvidas colocadas prendem-se com a aplicação das isenções definidas no artigo 9.º do CIVA no âmbito de diversas operações realizadas pela Associação, bem como ao método de dedução do IVA suportado a utilizar.

**9.** Genericamente, e de harmonia com a alínea 19) do artigo 9.º do CIVA, são 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"*.

Esta isenção é apenas aplicável às prestações de serviços e transmissões de bens que reúnam cumulativamente os seguintes quesitos:

- Sejam efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa (artigo 10.º do CIVA);
- Em relação direta com os interesses dos seus associados;
- Sendo exclusivamente remuneradas por uma quota fixada nos termos dos estatutos.

De acordo com este preceito, as prestações de serviços e as transmissões de bens que determinem o pagamento por parte dos associados de quaisquer outras importâncias (para além da quota fixada) não beneficiam da referida isenção.

**10.** Nos termos do artigo 10.º do CIVA, apenas são considerados como organismo sem finalidade lucrativa, para efeitos de isenção, os que, simultaneamente:

*"a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração;*

*b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior;*

*c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;*

*d) Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto."*

**11.** Esta isenção, como todas as do artigo 9.º do CIVA, é uma isenção incompleta, ou seja, as entidades que dela usufruem não podem liquidar imposto nas suas operações (ativas), mas também não podem deduzir o IVA suportado a montante das mesmas [alínea a), n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, a contrario sensu], o qual, desta forma, constitui um custo para esses sujeitos passivos.

**12.** Fora destas condições, as operações realizadas pela Requerente serão sujeitas a tributação, exceto se beneficiarem de qualquer outra isenção entre as estabelecidas no artigo 9.º do CIVA.

**13.** Assim, analisando, em concreto, as questões suscitadas, temos:

**14.** A primeira questão, relativa ao enquadramento dos cursos que administra/promove, é de referir que se encontra descrita de forma pouco precisa.

Não obstante, em consulta ao site da Requerente, constata-se que esta disponibiliza a associados e não associados (a preços diferenciados), um programa de formação, com o apoio institucional do Ministério da ....., ao qual deu o nome de Academia ..... (<https://.....>), disponibilizando uma vasta oferta de produtos formativos que visam assegurar o desenvolvimento de conhecimentos e competências, com recurso, em regra, a parcerias com diversas instituições (Universidades, Institutos, etc). A oferta formativa encontra-se estruturada por diversos domínios, como .....

Estes cursos constituem um conjunto de atividades que, verdadeiramente, visam a aquisição teórica e/ou prática de conhecimentos, habilidades e atitudes exigidos para o exercício das funções próprias de uma profissão, no

caso: a de Administrador ..... Ou seja, consubstanciam, por definição, serviços de formação profissional (ou educação profissional).

**15.** Ora, neste contexto, tem de se referir que a alínea 10) do artigo 9.º do CIVA isenta de imposto as *"prestações de serviços que tenham por objecto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didáctico, efectuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes"*.

Contudo, e nestes termos, apenas são abrangidas por esta isenção, as prestações de serviço que tenham por objeto a formação profissional quando efetuadas por organismos de direito público ou por entidades que vejam reconhecida a sua competência nos domínios da formação e reabilitação profissional, pelos ministérios competentes. Este reconhecimento encontra-se previsto no artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 396/2007, de 31 de dezembro, e regulamentado na Portaria n.º 851/2010, de 6 de setembro.

**16.** Não se tratando, a Requerente, de um organismo de direito público e desconhecendo-se se se encontra formalmente reconhecida a sua competência no domínio da formação e reabilitação profissional (embora seja confirmável, em todo o caso, que não consta da lista disponibilizada online no site da DGERT - Direcção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho, em <http://certifica.dgert.gov.pt/home.aspx>), dir-se-á que, desde que esta se encontre reconhecida nos termos referidos no número anterior, beneficiará da isenção prevista na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, caso contrário, terá de se considerar as referidas operações como sujeitas a imposto e dele não isentas (liquidando o IVA sobre o valor relativo à frequência dos referidos cursos, seja a sócios ou a não sócios).

**17.** No que respeita aos valores cobrados pelas diversas entidades parceiras (formadoras) à Requerente e relativos aos serviços prestados neste âmbito (da formação profissional), os mesmos serão isentos ou não, de acordo com os mesmos critérios referidos.

Isto é, tratando-se as entidades formadoras organismos de direito público ou de entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes, não deverão faturar IVA à Requerente pelos serviços prestados [beneficiam da isenção da alínea 10) do artigo 9.º do CIVA]. Caso contrário, devem liquidar o IVA na prestação de serviços em apreço, constituindo o mesmo um custo para a Requerente (não dedutível).

**18.** Relativamente à segunda questão colocada, cumpre referir que os congressos, conferências, colóquios, seminários, cursos e similares, são suscetíveis de se enquadrarem na alínea 14) do artigo 9.º do CIVA, na qual se estabelece a isenção para as *"prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas, efectuadas por pessoas colectivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa, relativas a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica"*.

Sendo, contudo, de salientar que esta norma isenta a inscrição (os ingressos vendidos ao público) para o acesso aos referidos eventos, quando efetuados por pessoas coletivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa,

incluindo as transmissões de bens conexas com os referidos serviços, como a disponibilização aos participantes de material ou documentação especificamente relacionados com as intervenções feitas pelos oradores nesses eventos (incluída no preço de inscrição pago pelos participantes).

Esta isenção não abrange, por conseguinte, os serviços onerosos prestados às entidades organizadoras ou promotoras destes eventos (a Requerente, no caso) pelos oradores ou outros participantes (como a empresa que contratada para organizar toda a logística, instalações, coffee break, receção e alojamento de convidados, etc), que devem liquidar o respetivo IVA relativo às prestações de serviços que realizam.

Não abrange, também, as transmissões de bens, efetuadas pela Requerente, que não assumam um carácter acessório em relação ao evento em questão, como sejam a venda de livros através de bancas, ou de 'merchandising', bem como de outros bens que não estejam intimamente ligados com o objeto do evento.

**19.** No que respeita aos patrocínios para os eventos, dado que têm associada uma intenção comercial ou promocional, resultante da publicidade efetuada pela Requerente (e da qual constituem contrapartida, como refere), esta (publicidade), tal como a incluída na revista (distribuída gratuitamente), consubstancia uma prestação de serviços, nos termos do artigo 4.º do CIVA, sujeita a imposto e dele não isenta.

**20.** Quanto ao método de dedução do IVA, dado que se trata de um sujeito passivo misto (que realiza operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem tal direito) está sujeita à disciplina do artigo 23.º do CIVA.

Este preceito legal determina [alínea b) do n.º 1] que *"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 confere direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dão lugar a dedução"* (usualmente denominado por método pro rata).

Sem prejuízo [n.º 2] do sujeito passivo poder (opção) *"efetuar 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"* (usualmente denominado por método da afectação real).

**21.** Ou seja, trata-se de uma questão de opção do sujeito passivo, podendo-se, ainda assim, referir que o método da afectação real (o definido pela Requerente), em última instância, também é um rácio, embora, neste caso, formado com base em critérios objetivos 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, em vez de (como no pro rata) se formar através da percentagem correspondente ao montante anual das operações que deem lugar a dedução.

**22.** Resulta do exposto que, se não for possível à Requerente determinar/fundamentar os referidos critérios objetivos, devidamente identificados, que permitam determinar o grau de utilização desses bens ou serviços, nas operações que conferem direito à dedução e nas que não conferem esse direito, deve aplicar o método pro rata.

**23.** A propósito das regras de determinação do direito à dedução dos sujeitos passivos mistos poderá, ainda, consultar o Ofício-Circulado n.º 30103/2008, de 23/04, do Gabinete do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária do IVA, disponível no Portal das Finanças.

**24.** A questão do tratamento fiscal dos patrocínios e donativos foi objeto de esclarecimento através das Circulares n.ºs 12/2002, de 19/04, da DSIRC e DSIVA, e 2/2004, de 20/01, da DSIRC, também disponíveis no Portal das Finanças.

Em sede de IVA e no que respeita aos donativos em dinheiro, resulta da Circular n.º 12/2002, que quando as regalias associadas a um donativo em dinheiro confirmem, pela sua natureza e valor, o espírito de liberalidade do doador (revestirem a qualidade de meras liberalidades), não se verificando, nesse caso, o pressuposto de incidência objetiva do imposto, ficam, tais donativos, fora do campo de incidência do IVA.

Contudo, se tais donativos tiverem associada a prestação de determinados serviços, como é o caso da publicidade, os mesmos constituem a contraprestação de uma operação tributável nos termos do artigo 4.º do CIVA, sendo o respetivo valor tributável, de acordo com a alínea c) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA, o valor normal dos serviços.

**25.** As questões relacionadas com o enquadramento das operações em sede de IRC, devem ser colocadas à respetiva Área tributária.

### **III - Conclusão**

**26.** Não se tratando, a Requerente, de um organismo de direito público e desconhecendo-se se se encontra formalmente reconhecida a sua competência no domínio da formação e reabilitação profissional dir-se-á que, desde que esta se encontre reconhecida nos termos referidos no ponto 15 desta informação, beneficiará da isenção prevista na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, caso contrário, terá de considerar as referidas operações como sujeitas a imposto e dele não isentas.

Por outro lado, as prestações de serviços efetuadas pelas diversas entidades parceiras (entidades formadoras) à Requerente neste âmbito (da formação profissional), serão isentas ou não, de acordo com os mesmos critérios: Tratando-se estas entidades formadoras de organismos de direito público ou de entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes, não deverão faturar IVA à Requerente pelos serviços prestados, caso contrário, devem liquidar o IVA respetivo.

**27.** Os congressos, conferências, colóquios, seminários, cursos e similares, efetuados pela Requerente, são suscetíveis de se enquadrarem na alínea 14) do artigo 9.º do CIVA, na qual se estabelece a isenção para as "prestações de

serviços e as transmissões de bens com elas conexas, efectuadas por pessoas colectivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa, relativas a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica".

Esta isenção abrange a inscrição (os ingressos vendidos ao público) para o acesso aos referidos eventos, incluindo as transmissões de bens conexas com os referidos serviços, como a disponibilização aos participantes de material ou documentação especificamente relacionados com as intervenções feitas pelos oradores nesses eventos (incluída no preço de inscrição pago pelos participantes).

Esta isenção não abrange as transmissões de bens, efetuadas pela Requerente, no âmbito dos referidos eventos, que não assumam um carácter acessório em relação ao evento em questão (como sejam a venda de livros através de bancas, ou de 'merchandising', bem como de outros bens que não estejam intimamente ligados com o objeto do evento).

Não abrange, igualmente, os serviços onerosos prestados pelos oradores ou outros participantes, nem os serviços prestados pela empresa contratada para organizar o evento (em termos de logística, instalações, coffee break, receção e alojamento de convidados, etc).

**28.** O patrocínio de eventos através de publicidade nas respetivas instalações ou na revista trimestral (distribuída gratuitamente), consubstancia uma prestação de serviços, sujeita a imposto, de acordo com o n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, e dele não isenta.

**29.** A questão do tratamento fiscal dos patrocínios e donativos já foi objeto de esclarecimento através das Circulares n.ºs 12/2002, de 19/04, da DSIRC e DSIVA, e 2/2004, de 20/01, da DSIRC, disponíveis no Portal das Finanças.

Relativamente a donativos em dinheiro, e em sede de IVA, se as regalias associadas confirmem, pela sua natureza e valor, o espírito de liberalidade do doador (revestirem a qualidade de meras liberalidades), não se verificando, nesse caso, o pressuposto de incidência objetiva do imposto, ficam, tais donativos, fora do campo de incidência do IVA.

Contudo, se estes mesmos donativos tiverem associada a prestação de determinados serviços, como é o caso da publicidade, os mesmos constituem a contraprestação de uma operação tributável nos termos do artigo 4.º do CIVA, sendo o respetivo valor tributável, de acordo com a alínea c) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA, o valor normal dos serviços.

**30.** Quanto ao método de dedução do IVA, dado que se trata de um sujeito passivo misto (que realiza operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem tal direito) está sujeita à disciplina do artigo 23.º do CIVA, constituindo, o método a utilizar, uma opção do sujeito passivo. Pode-se referir que o método da afetação real (o definido pela Requerente) é, em última instância, também um rácio, embora, neste caso, formado com base em critérios objetivos 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, em vez de (como no pro rata) se formar através da percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução.

Se não for possível à Requerente determinar/fundamentar os referidos

critérios objetivos, devidamente identificados, que permitam determinar o grau de utilização desses bens ou serviços nas operações que conferem direito à dedução e nas que não conferem esse direito, deve aplicar o método pro rata.

Pode, a este propósito, consultar, o Ofício-Circulado n.º 30103/2008, de 23/04, do Gabinete do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária do IVA, também disponível no Portal das Finanças.

**31.** As questões relacionadas com o enquadramento das operações em sede de IRC, devem ser colocadas à respetiva Área tributária.