

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 10º; 6º; 53º

Assunto: Enquadramento – Localização das operações – Subcontratação de prestações de serviços - Associação de direito privado, sem fins lucrativos – Objetivo de sensibilização em prevenção do afogamento em instituições privadas, públicas e população em geral.

Processo: **nº 14152**, por despacho de 2019-05-08, 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 (LGT), pelo sujeito passivo, cumpre prestar a seguinte informação:

### **I - Da Requerente, dos Factos e do Pedido**

**1.** A Requerente é uma Associação de direito privado, sem fins lucrativos, que tem por objetivos e fins principais realizar a sensibilização em prevenção do afogamento em instituições privadas, públicas e população em geral; colaborar e apoiar os municípios e outras entidades públicas ou privadas na área da prevenção do afogamento nas orlas marítimas e piscinas independentemente da sua natureza jurídica; desenvolver atividades físicas, desportivas e arte performativas em âmbito formal e não formal enquadrada na prevenção do afogamento e no autossalvamento; desenvolver competências sociais na população em geral em torno da prevenção do afogamento; promover nos jovens e adultos uma atitude ecológica e de responsabilização, apelando à conservação da natureza, com especial incidência na preservação e conhecimento da água; realizar parcerias, alertar e sensibilizar entidades responsáveis e população em geral, tal como promover e desenvolver atividades para reduzir lesões e consequentes mortes sobre ou torno da água no âmbito da prevenção e do autossalvamento.

**2.** Constituem receitas da Associação, designadamente a joia paga pelos sócios, o produto das quotizações fixadas pela assembleia geral, os rendimentos dos bens próprios e as receitas das atividades sociais, as liberalidades aceites e os subsídios que lhe sejam atribuídos.

**3.** A Requerente encontra-se enquadrada no regime normal do IVA, com periodicidade trimestral, como sujeito passivo misto (que realiza operações que conferem o direito à dedução e, simultaneamente, operações isentas que não conferem esse direito), pelo exercício da atividade de CAE 94995 (Outras atividades associativas, N.E.), tendo optado (quadro 11 da declaração de início de atividade) por efetuar a dedução do imposto pelo método da afetação real, relativamente a todos os bens e serviços utilizados, conforme previsto no n.º 2 do artigo 23.º do CIVA.

**4.** No pedido refere que, como está sediada nos Açores, subcontrata prestadores de serviços para realizar serviços de prevenção de afogamento no Continente, os quais emitem a respetiva fatura-recibo à taxa de 23%. Pretende saber, neste caso, se fica abrangida pela isenção da alínea 14) do artigo 9.º do CIVA quando fatura esses eventos às escolas e se, dado que está no regime normal do IVA, pode continuar a deduzir o IVA das faturas dos

prestadores, mesmo não liquidando o IVA às escolas.

**5.** Refere, também, que tem promovido 'workshops' em praias, para pessoas, não associadas, relacionados com a prevenção de afogamento com pranchas. A participação nestes eventos está sujeita ao pagamento de um valor para efeitos de inscrição e por cada aula praticada. Questiona se, neste caso, terá de liquidar IVA ao faturar estes serviços ou se deve considerar os mesmos isentos ao abrigo do artigo 9.º do CIVA.

## **II - Do Enquadramento em sede de IVA**

**6.** Em regra, as Associações beneficiam da isenção definida na alínea 19) do artigo 9.º do CIVA, desde que verificados os respetivos pressupostos nela inscritos.

**7.** Esta alínea determina que 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, cumulativamente, sejam efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa (conceito definido no artigo 10.º do CIVA), em relação direta com os interesses dos seus associados e sendo exclusivamente remuneradas por uma quota fixada nos termos dos estatutos.

**8.** Como se depreende do próprio preceito legal, nele não têm enquadramento as prestações de serviços e as transmissões de bens que determinem o pagamento por parte de terceiros (não associados) ou, no caso de associados, de quaisquer outras importâncias para além da quota fixada nos termos dos Estatutos. Facto que se verifica no caso em apreço, pois os serviços são faturados a entidades (escolas) e particulares, não associados.

**9.** As referidas operações também não são passíveis de se subsumir na isenção estabelecida na alínea 20) do artigo 9.º do CIVA, relativa a manifestações ocasionais para angariação de fundos em seu proveito exclusivo, efectuadas por entidades cujas atividades habituais se encontram isentas, desde que esta isenção não provoque distorções de concorrência e desde que preencha os requisitos estabelecidos no Despacho Normativo n.º 118/85, de 31 de dezembro, dado que as atividades em apreço não assumem, propriamente, um carácter ocasional, enquadrando-se a sua realização diretamente nos objetivos e fins da constituição da própria Associação.

**10.** A Requerente questiona acerca da possibilidade de enquadrar as referidas operações na alínea 14) do artigo 9.º do CIVA (mencionado no pedido, na primeira questão), preceito onde se isentam 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".

Isenção esta que é aplicável às prestações de serviços e transmissões de bens com elas conexas, relativas aos eventos mencionados na própria norma,

quando efetuados por pessoas coletivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa.

**11.** No entanto, o já citado artigo 10.º do CIVA, estabelece, para efeitos de isenção, que apenas são considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente, verifiquem os seguintes requisitos: "a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração; b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas atividades 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 suscetíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto; d) Não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto".

**12.** Ou seja, para efeitos de isenção [incluindo-se neste âmbito quer a isenção da alínea 19) quer a da alínea 14), ambas do artigo 9.º do CIVA], encontram-se definidas nas alíneas a) a d) do artigo 10.º do CIVA as condições a satisfazer, cumulativamente, para que os organismos que não sejam de direito público possam ser considerados sem finalidade lucrativa.

**13.** É de salientar, entre as condições a satisfazer para que os organismos sem finalidade lucrativa possam beneficiar das referidas normas de isenção, a de que "Não entrem em concorrência direta com os sujeitos passivos do imposto" [alínea d) do artigo 10.º do CIVA].

**14.** Esta disposição resulta da facultade conferida na alínea d) do primeiro parágrafo do artigo 133.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006), que confere aos Estados-Membros a possibilidade de estabelecerem que as isenções "não podem ser susceptíveis de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao IVA".

Pretende-se assegurar que os organismos que não prosseguem uma finalidade lucrativa, e suscetíveis de beneficiar de certas isenções em sede de IVA, não se encontrem a atuar no mercado em concorrência direta com entidades submetidas a tributação em sede de IVA.

**15.** No caso, a Requerente não esclarece, inteiramente, em que consistem os serviços ou eventos que efetua junto das Escolas, embora refira que se limita a faturar os custos que suportou na subcontratação de entidades terceiras para prestação de serviços de prevenção de afogamento, bem como, também não esclarece, inteiramente, em que consistem os workshops (segundo o dicionário Priberam 'workshop' consiste numa aula ou curso prático sobre uma atividade ou um assunto específico, sinónimo de oficina ou ateliê) que realiza em praias, dedicados à prevenção do afogamento com pranchas, referindo, neste caso, que os participantes estão sujeitos ao pagamento de um valor para efeitos de inscrição e por cada aula que pratiquem.

**16.** Afigura-se, contudo, que tais atividades são suscetíveis de ser (ou vir a ser) prosseguidas por diversas outras entidades sujeitas a tributação, nomeadamente, escolas de natação, de surf ou de windsurf, ski aquático, vela, de mergulho, Bodyboard, canoagem, pesca submarina, etc. Suscetíveis, portanto, de provocar distorções de concorrência.

**17.** No que respeita, em particular, aos eventos efetuados junto das Escolas, é ainda de referir que a alínea 9) do artigo 9.º isenta do imposto as prestações de serviços que tenham por objeto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, efetuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes, o que, manifestamente, não é o caso.

E, ainda que, eventualmente, os eventos se encontrem integrados no âmbito das atividades de enriquecimento curricular (AEC) do 1.º ciclo do ensino básico, atividades estas reguladas na Portaria n.º 644-A/2015, de 24 de agosto, tem de se realçar que, nos termos do artigo 13.º da mesma, podem ser promotoras os agrupamentos de escolas, as autarquias locais, as associações de pais e encarregados de educação e as instituições particulares de solidariedade social (IPSS).

Sendo certo que uma (ou mais) destas entidades, como promotora da AEC, pode constituir parcerias com outras entidades públicas e privadas com ou sem fins lucrativos, para a concretização das AEC (artigo 14.º e 15.º da referida Portaria), não é por isso que, no caso de parceria com uma entidade privada, com ou sem fins lucrativos, as operações realizadas por esta última passam a ser abrangidas pela referida isenção.

Entende-se que a isenção em apreço não tem aplicação nas operações a montante, ou seja, quando entidades terceiras fornecem ou prestam serviços aos estabelecimentos de ensino, ainda que em parceria com qualquer das entidades promotoras da AEC, devem, na ausência da aplicação de qualquer outra isenção, liquidar o imposto pela realização das operações.

(Pode-se referir, adicionalmente, que foi divulgado entendimento semelhante a propósito das prestações de serviços de alimentação e transporte conexas com o ensino através do Ofício-Circulado n.º 30172/2015, de 1 de julho, da Área de Gestão Tributária - IVA, disponível no Portal das Finanças.)

**18.** Assim sendo, e considerando que as operações em apreço não têm cabimento nas isenções definidas no artigo 9.º do CIVA, deve liquidar o respetivo IVA nas prestações de serviços efetuadas, podendo, por outro lado, deduzir o IVA suportado com a realização das mesmas, dado que conferem o direito à dedução.

**19.** Quando efetua aquisição de serviços a terceiros (a subcontratação de pessoas com experiência/competência para efetuar os eventos nas Escolas, os 'prestadores de serviços') deverá suportar o imposto por estes liquidados (exceto se, estes, por seu turno, estiverem enquadrados no regime especial do artigo 53.º do CIVA, caso em que também não liquidam o imposto (a liquidação do IVA, por parte destes sujeitos passivos, depende do seu enquadramento em sede de IVA e não da qualidade da Requerente).

**20.** Visto que a Requerente está estabelecida nos Açores e realiza operações no Continente, há que levar em consideração as regras de localização das prestações de serviços estabelecidas no artigo 6.º do CIVA, aplicável por remissão do n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de agosto, com as devidas adaptações.

Pelo que, no que respeita às prestações de serviços subcontratadas que refere, há que considerar que as mesmas se consideram localizadas nos

Açores, por aplicação da regra geral das prestações de serviços efetuadas entre sujeitos passivos definida na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.

Esta regra, aplicável às operações realizadas entre dois sujeitos passivos do imposto (também conhecida por B2B) quando não seja aplicável qualquer das exceções definidas nos números seguintes do artigo 6.º do CIVA (como parece ser o caso), define, simplificadamente, que quando um dado serviço é prestado a um adquirente que é sujeito passivo de IVA, a operação considera-se localizada, e tributada, no espaço fiscal onde esse adquirente está estabelecido.

No caso, como o adquirente dos serviços é sujeito passivo do imposto (a Requerente), os referidos prestadores de serviços, por força do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, devem liquidar o IVA, à taxa vigente nos Açores (18%, e não 23%, como referido).

### **III - Conclusão**

**21.** A Requerente, associação de direito privado, sem fins lucrativos, sediada nos Açores e enquadrada no regime normal do IVA, com periodicidade trimestral, como sujeito passivo misto (que realiza operações que conferem o direito à dedução e, simultaneamente, operações isentas que não conferem esse direito), efetua ações de sensibilização em prevenção do afogamento, realizando para o efeito eventos, nomeadamente, junto de Escolas (do Continente), caso em que, segundo refere, se limita a faturar os custos que suportou na subcontratação de entidades terceiras para prestação de serviços de prevenção de afogamento, e workshops em praias, dedicados à prevenção do afogamento com pranchas, situação na qual os participantes estão sujeitos ao pagamento de um valor para efeitos de inscrição e por cada aula que pratiquem.

**22.** Pretende saber se as mencionadas operações podem ser abrangidas por alguma isenção do artigo 9.º do CIVA).

**23.** A realização dos referidos eventos, que constituem prestações de serviços de acordo com o conceito definido no artigo 4.º do CIVA, não se encontram abrangidos pela isenção estabelecida na alínea 19) do artigo 9.º do CIVA, uma vez que do mesmo se encontram, desde logo, afastadas as operações em que se determine o pagamento por parte de terceiros (não associados) ou, no caso de associados, de quaisquer outras importâncias para além da quota fixada nos termos dos Estatutos.

**24.** Em todo o caso, entende-se que referidas operações não têm cabimento nessa ou em qualquer outra isenção do artigo 9.º do CIVA [incluindo a da alínea 14), mencionada pela Requerente].

**25.** Para efeitos de isenção há que levar em consideração as condições, cumulativas, a satisfazer para que os organismos que não sejam de direito público possam ser considerados sem finalidade lucrativa e que se encontram definidas nas alíneas a) a d) do artigo 10.º do CIVA.

Nomeadamente, a condição de que "Não entrem em concorrência direta com os sujeitos passivos do imposto" [alínea d) do artigo 10.º do CIVA].

Ora, afigura-se que as atividades em apreço são suscetíveis de ser (ou vir a ser) prosseguidas por diversas outras entidades sujeitas a tributação,

nomeadamente, escolas de natação, de surf ou de windsurf, ski aquático, vela, de mergulho, Bodyboard, canoagem, pesca submarina, etc. Suscetíveis, portanto, de provocar distorções de concorrência.

**26.** Pelo que, deve liquidar o respetivo IVA nas prestações de serviços efetuadas, podendo, por outro lado, deduzir o IVA suportado com a realização das mesmas, dado que conferem o direito à dedução.

**27.** Como a Requerente está estabelecida nos Açores e realiza operações no Continente, há que levar em consideração as regras de localização das prestações de serviços estabelecidas no artigo 6.º do CIVA, aplicável por remissão do n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de agosto, com as devidas adaptações.

Assim, as prestações de serviços subcontratadas para a realização dos eventos em Escolas do Continente, devem-se considerar localizadas nos Açores, por aplicação da regra geral das prestações de serviços efetuadas entre sujeitos passivos definida na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA. Como o adquirente dos serviços (a Requerente) é sujeito passivo do imposto, os referidos prestadores de serviços, por força do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, devem liquidar o IVA, à taxa vigente nos Açores (18%, e não 23%, como referido), exceto se estes estiverem enquadrados no regime especial do artigo 53.º do CIVA.