

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Operações fora do campo do imposto

Assunto: Enquadramento – Contrato-programa, estabelecido entre uma Junta de Freguesia e um Instituto Politécnico - Promoção, incentivo e desenvolvimento de ações de cooperação, visando ... a contribuição para uma cultura de inovação e empreendedorismo.

Processo: **nº 14347**, por despacho de 2019-03-25, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitado ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

### I - FACTOS

**1.** A entidade requerente (IE), doravante também designada de exponente, é uma instituição de ensino superior pública, constituindo uma unidade orgânica do Instituto Politécnico de ... (IP), conforme resulta dos Estatutos publicados em Diário da República, Despacho n.º .....

**2.** A exponente, no âmbito da sua missão, objetivos e atribuições (cf. Artigos 2.º, 3.º e 4.º do Estatutos, e a Junta de Freguesia de ..... celebraram entre si, em 15/06/2018, um Contrato-programa, com o objetivo de estabelecer uma parceria ativa para a promoção, incentivo e desenvolvimento de ações de cooperação entre as duas entidades, visando a divulgação e dinamização dos seus objetivos e a contribuição para uma cultura de inovação e empreendedorismo na freguesia de .....

**3.** De acordo com a cláusula 2.ª do contrato, a exponente assume diversas obrigações, obtendo, como contrapartida dos custos financeiros das mesmas, um apoio financeiro.

**4.** Embora defenda que o apoio financeiro que recebe da Junta de Freguesia não deve ser objeto de tributação em IVA, a exponente pretende ser esclarecida desse enquadramento.

### II - CONTRATO-PROGRAMA

**5.** O IE, de acordo com os respetivos Estatutos, "(...) é uma unidade orgânica do Instituto politécnico de ..." (IP), "uma pessoa coletiva de direito público", que "goza de autonomia científica, pedagógica, cultural, patrimonial, administrativa, financeira e estatutária" (art. 1.º dos Estatutos).

**6.** Missão: "(...) enquanto centro de criação, transmissão e difusão da ciência, tecnologia e cultura, tem como missão o estudo, a docência, a investigação e a prestação de serviços no âmbito da Engenharia, contribuindo para a qualidade e inovação" (art. 2.º dos Estatutos).

**7.** Objetivos: "(...) na qualidade de estabelecimento de ensino superior, realiza fundamentalmente atividades nos domínios do ensino, da formação profissional, da investigação e da prestação de serviços à comunidade, e ainda, outras desde que enquadradas na lei e na sua missão". Prossegue os

seus objetivos nos domínios genéricos da ciência, no âmbito da engenharia visando, designadamente, "a prestação e serviços à comunidade nos domínios específicos da sua intervenção, nos termos da lei" (art. 3.º dos Estatutos).

**8.** Atribuições: "(...) a) A realização de cursos de conducentes à obtenção dos graus de licenciatura e de mestre nas condições previstas na legislação aplicável, e de outros que a legislação futura possa vir a atribuir; b) A realização de cursos creditáveis com certificados ou diplomas adequados; c) A promoção ou cooperação com outras instituições de ensino superior, na organização e realização de cursos de graduação, de pós-graduação, mestrados ou doutoramentos nos termos da lei; d) A organização ou cooperação em atividades de extensão de natureza educativa, cultural, científica e tecnológica; e) A promoção da prestação e serviços à comunidade; f) A implementação e a cooperação em trabalhos de investigação, bem como a sua publicação; g) O estabelecimento de acordos, convénios e protocolos de cooperação com organismos públicos e privados, nacionais e internacionais" (art. 4.º dos Estatutos).

**9.** Competências e receitas: No uso da respetiva autonomia financeira, através dos seus órgãos próprios, tem competências, nos termos da Lei e dos Estatutos do IP, nomeadamente, para "Elaborar e propor os seus planos plurianuais e Contratos programa" [cf. al. d) do art. 11.º dos respetivos Estatutos], sendo que as receitas do IE são várias: "a) as dotações que lhe forem concedidas pelo Estado; b) os rendimentos dos bens próprios ou de que tenha a fruição; c) o produto de taxas, emolumentos, propinas, penalidades e quaisquer outras receitas que lhe advenham nos termos da lei; d) os subsídios, subvenções, participações, doações, heranças e legados; e) os juros de contas de depósitos; f) o produto de empréstimos contraídos; g) os saldos de conta de gerência de anos anteriores; h) o produto de venda de serviços, publicações, de elementos patrimoniais ou de material obsoleto ou dispensável" (cf. art. 87.º dos Estatutos).

**10.** Sendo sediado na Freguesia de ..., o IE celebrou com a respetiva Junta de Freguesia um Contrato-programa, sendo que esta entidade o fez no âmbito do art. 7.º, n.º 1 e n.º 2, al. c), do anexo I à Lei n.º 75/2013, de 12/09, que aprovou o Regime Jurídico das Autarquias Locais (RJAL). Esta norma determina quanto às atribuições das juntas de freguesia, que devem promover e salvaguardar os interesses próprios das respetivas populações, em articulação com o município, dispondo, designadamente, no domínio da educação, e no âmbito das respetivas competências materiais [cf. alíneas o) e v) do n.º 1 do art. 16.º do RJAL].

**11.** O Contrato-programa celebrado tem por objeto estabelecer os termos de parceria ativa entre as outorgantes "para promover, incentivar e desenvolver ações de cooperação entre as duas entidades" (cf. cláusula 1.ª).

**12.** No que respeita a obrigações da Primeira Outorgante (Junta de Freguesia de .....), estabeleceu-se que, "Como contrapartida dos custos financeiros do segundo outorgante, como cumprimento das obrigações emergentes do presente contrato-programa, a Primeira Outorgante atribui um apoio financeiro ao ISE no montante de € 10.000 (dez mil euros) no ano de 2018", que "será pago em duas prestações..." (cf. cláusula 2.ª).

**13.** O Segundo Outorgante (IE) obriga-se "a) Atribuir, enquanto vigorar o presente contrato programa, uma bolsa de mérito anual, no valor de € ..... (mil e quinhentos euros) a um aluno residente na Freguesia de .....; b) Apoiar

a Primeira Outorgante na realização de ações pontuais de promoção e divulgação da engenharia, ciência, tecnologia e inovação para a comunidade escolar da freguesia, no seio das suas instalações; c) Divulgar e Publicitar as ações desenvolvidas no âmbito deste contrato programa, fazendo referência explícita ao apoio da Junta de Freguesia de .....; d) Aplicar e administrar corretamente o presente apoio financeiro tendo em conta o fim a que se destina, atendendo, na sua atuação, aos critérios da economia, eficácia e eficiência na gestão do apoio atribuído pela Junta...; e) Elaborar relatório trimestral dos eventos desenvolvidos e apoiados pela Junta ... ao abrigo deste contrato, nos quais conste uma descrição sumária das atividades levadas a cabo e o balanço geral das mesmas; f) Dever de colaboração com a Junta ..., prestando todas as informações e entregando os documentos que lhe sejam solicitados para a celebração e execução deste contrato; g) Comunicar à Junta ... qualquer alteração que tenha lugar ao nível dos corpos dirigentes do ISE ...; h) Obrigação de entregar relatório de atividades e prestação de contas do ano anterior aprovado pelo órgão competente" (cf. cláusula 3.ª).

**14.** O "contrato-programa vigora desde a sua assinatura até 31 de dezembro de 2018, com possibilidade de renovação anual até aos 4 anos, mediante deliberação da Junta ..." (cf. cláusula 7.ª).

### **III - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA (CIVA)**

**15.** Consultado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, verifica-se que a exponente encontra-se registada para efeitos de IVA, como "Estado", no regime normal, utilizando, para efeitos do direito à dedução, o método da afetação real de todos os bens, de periodicidade mensal, desde 01/01/2012, pelo exercício das atividades de "Ensino superior" (CAE 85420), "Outra investigação e desenvolvimento das ciências naturais (CAE 72190) e "Arrendamento de bens imobiliários" (CAE 68200).

**16.** O IVA, sendo concebido como um imposto geral sobre o consumo de bens e serviços, de matriz comunitária, pressupondo um alargado campo de incidência objetiva e abrangendo toda a atividade económica, produção, comercialização e prestação de serviços, ainda que correspondente a uma prática ocasional, integra necessariamente, no conceito de sujeito passivo, um amplo leque de operadores económicos, como decorre do disposto no n.º 1 do art. 1.º, conjugado com as várias alíneas do n.º 1 do art. 2.º, do CIVA.

**17.** Efetivamente, sendo um imposto indireto e destinando-se a ser suportado, em última instância, pelo adquirente ou utilizador finais, o IVA abstrai-se do fim ou do resultado da atividade do sujeito passivo.

**18.** As regras de concetualização da não sujeição ou da isenção de operações sujeitas são, necessariamente, de interpretação estrita, dado que constituem exclusão ao princípio geral, de acordo com o qual, o IVA é cobrado sobre qualquer operação (transmissões de bens e/ou prestações de serviços) efetuada, a título oneroso, por um sujeito passivo.

**19.** O Estado e demais pessoas coletivas de direito público não limitam a sua atividade ao exercício das funções públicas, exercendo, amiúde, nomeadamente como forma de obter receitas, atividades de natureza privada, que poderão ser concorrenciais com as de outras entidades.

**20.** Em conformidade, as pessoas coletivas de direito público devem ser consideradas sujeitos passivos de IVA quando exerçam atividades económicas destacáveis, de facto, do exercício dos seus poderes de autoridade, ou seja, se desenvolverem atividades que, por não terem conexão direta com as suas atribuições típicas, sejam suscetíveis de ser exercidas por pessoas de direito privado.

**21.** Neste contexto, o âmbito do conceito de sujeito passivo do imposto sofre restrições relativamente aos entes públicos, nos termos expressamente estabelecidos nos n.ºs 2 e 3 do art. 2.º do CIVA.

**22.** O n.º 2 do art. 2.º determina a não sujeição a IVA do Estado e demais pessoas coletivas de direito público, quando atuem no âmbito das suas atribuições típicas, com vista a uma satisfação imediata do interesse público, fazendo uso das suas prerrogativas de autoridade. De acordo com a parte final do citado normativo, o regime de não sujeição das entidades públicas é também limitado ao exercício de atividades cuja não sujeição não origine distorções de concorrência (Este preceito tem por base comunitária o n.º 1 do art. 13.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28/11/2006 (Diretiva IVA).

**23.** O n.º 3 do mesmo preceito elenca um conjunto de atividades que, mesmo quando exercidas no âmbito dos poderes de autoridade levados a cabo de forma significativa, constituem a entidade de direito público que as exerce, num sujeito passivo do imposto. Refira-se as operações aqui em causa, não fazem parte daquele elenco.

**24.** Afastada a aplicação do n.º 3 do art. 2.º, a exclusão prevista no n.º 2 depende da configuração das operações como inerentes aos poderes de autoridade da entidade pública e, simultaneamente, da inexistência de distorções de concorrência decorrentes da não sujeição a imposto.

**25.** A utilização de conceitos indeterminados nestes preceitos, tais como "desde que a sua não sujeição não origine de distorções de concorrência" implica, nos termos do disposto no n.º 4 do art. 2.º do CIVA, uma análise casuística, fixando-se no caso concreto, o seu conteúdo, podendo o Ministro das Finanças, de acordo com o n.º 4 do art. 2.º do citado Código, definir quais as atividades suscetíveis de originar distorções de concorrência.

**26.** O regime da não tributação é aplicável quando a atividade desenvolvida pelo respetivo ente público represente, de forma direta e imediata, a prossecução do interesse público ou das atribuições típicas desse organismo, tendo subjacente um regime de exclusividade legalmente consagrado.

**27.** As atividades em que o Estado e demais pessoas coletivas de direito público intervenham em livre concorrência com entidades privadas, ainda que no âmbito de regimes públicos, desde que não impliquem a utilização de prerrogativas de autoridade pública, devem considerar-se como estando fora do escopo dos poderes de autoridade.

**28.** Nestes termos, advém que, quando efetuam transmissões de bens ou prestações de serviços que não correspondam de forma direta e imediata à prossecução das atribuições típicas desse organismo, constituindo antes atividades de índole privada e uma fonte de receitas, que atua numa posição de paridade relativamente a outras entidades sem prerrogativas de autoridade, ou abrangidas por uma isenção prevista no art. 9.º do CIVA, tais operações encontram-se sujeitas a imposto, pelo facto de não ser aplicável o

regime de não sujeição previsto no n.º 2 do art. 2.º do CIVA.

**29.** É certo que o IE é uma pessoa coletiva de direito público, com autonomia científica, pedagógica, cultural, patrimonial, administrativa, financeira e estatutária, e que, como centro de criação, transmissão e difusão da ciência, tecnologia e cultura, tem por missão o estudo, a docência, a investigação e a prestação de serviços no âmbito da engenharia, contribuindo para a sua qualificação e inovação, de acordo com os respetivos estatutos, que, nesse âmbito exerce a prossecução do interesse público, embora não lhe estejam vedados atos de natureza privada, designadamente quando sejam geradores de receitas.

**30.** A freguesia, de acordo com as respetivas atribuições e competências legalmente definidas no Regime Jurídico das Autarquias Locais (RJAL) acima referido, deve promover e salvaguardar os interesses próprios das respetivas populações, em articulação com o município, dispondo, designadamente, no domínio da educação, e no âmbito das respetivas competências materiais competindo-lhe, designadamente, "Deliberar sobre as formas de apoio a entidades e organismos legalmente existentes, nomeadamente com vista à execução de obras ou à realização de eventos de interesse para a freguesia, bem como à informação e defesa dos direitos dos cidadãos", e "Apoiar atividades de natureza social, cultural, educativa, desportiva, recreativa ou outra de interesse para a freguesia", nos termos do estabelecido no art. 16.º, n.º 1, alíneas o) e v) do RJAL.

**31.** No caso apresentado, verifica-se o cumprimento de atribuições da Junta de Freguesia por parte do IE, o que implica a transferência dos necessários meios financeiros para a sua respetiva realização.

**32.** A referida transferência de meios financeiros não assume a natureza de contrapartida pela prestação de um serviço ou pela entrega de um bem.

**33.** A noção de prestação de serviços efetuada a título oneroso, pressupõe sempre, para efeitos de IVA, a existência de umnexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido. Considera-se que uma prestação de serviços é efetuada a título oneroso quando existe uma transação entre as partes à qual corresponde um preço ou um contravalor.

**34.** O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) veio referindo que as operações tributáveis pressupõem, no sistema do IVA, a existência de uma transação entre as partes com a estipulação de um preço ou um contravalor, levando a decidir que uma prestação de serviços só é efetuada a título oneroso, e como tal, tributável, "se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo do serviço fornecido ao beneficiário" (cf. acórdão de 30/03/1994, no proc. C-16/93, n.º 14).

**35.** Face ao exposto, verifica-se que a Junta de Freguesia, em prossecução dos interesses e necessidades coletivas da sua população residente, apenas procede à transferência dos meios financeiros necessários para o IE poder levar a cabo as funções relativas ao contrato programa que versa atribuições originariamente pertencentes à Junta de Freguesia.

**36.** Conclui-se, pois, pela não sujeição a imposto destas operações, sendo que, por esse facto, também não existe a obrigação de emissão de fatura nos termos da al. b) do n.º 1 do art. 29.º do CIVA. No entanto, pode ser emitida,

devendo, nesse caso, ser colocada a menção de "Não sujeito a IVA" ou uma expressão equivalente.