

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al 14) do art. 9.º; al c) do n.º 1 do art. 18.º; al 19) do art. 9.º; 23º; 32º.

Assunto: Enquadramento – Operações desenvolvidas por associação de direito privado, sem fins lucrativos, que reúne como associadas várias entidades, tendo como escopo o apoio e o financiamento à investigação e desenvolvimento da engenharia.

Processo: **nº 17821**, por despacho de 29-07-2020, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre prestar a seguinte informação:

I - PEDIDO

1. A requerente é uma associação de direito privado, sem fins lucrativos, que reúne como associadas várias entidades, tendo como escopo o apoio e o financiamento à investigação e desenvolvimento da engenharia, nomeadamente através do "XXX".

2. No âmbito das suas atividades e de acordo com os seus estatutos, a requerente promove a organização de eventos (seminários, conferências e cursos de formação) de carácter técnico, educativo ou científico, no âmbito da engenharia civil e áreas afins.

3. Estes eventos são frequentados por pessoal técnico e científico do "XXX" ou por terceiros, sendo no caso destes últimos cobrado o correspondente custo de inscrição, de forma a cobrir as despesas incorridas com a realização dos referidos eventos.

4. Adicionalmente, os eventos podem ser patrocinados por outras entidades, podendo a atribuição dos patrocínios estar associada:

a) À presença do logotipo da entidade, nos cartazes ou outros meios de divulgação do evento;

b) Adicionalmente ao ponto a), ao direito a um determinado número de presenças no evento;

c) Adicionalmente ao ponto b), ao direito a um stand onde pode exibir os seus produtos.

5. Face ao exposto, vem a requerente solicitar esclarecimentos quanto à suscetibilidade de cada uma das receitas dos eventos (inscrições e patrocínios) poder beneficiar de enquadramento na alínea 14) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), sendo isenta de IVA.

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

6. Verifica-se, por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, que a requerente se encontra enquadrada no regime normal, com

periodicidade trimestral, desde 1 de janeiro de 1994, pela atividade de "Outra Investigação e Desenv. das Ciências Físicas e Naturais", CAE 72190, indicando realizar exclusivamente operações que conferem o direito à dedução.

7. Trata-se de uma associação de direito privado, sem finalidade lucrativa, que, conforme decorre do n.º 1 do artigo 3.º dos respetivos Estatutos, tem por objetivo o apoio e o financiamento à investigação e desenvolvimento da engenharia, nomeadamente através do "XXX".

8. Para alcançar os respetivos fins, acrescenta o n.º 2, da disposição aludida no ponto anterior, que a requerente, desenvolverá as atividades e ações convenientes, competindo-lhe, designadamente, "promover a organização de seminários e conferências técnicas e científicas, nacionais ou internacionais, e cursos de formação, no âmbito da engenharia civil e de áreas afins" [crf. alínea h)].

9. Por seu turno, o n.º 1 do artigo 4.º dos citados Estatutos, prevê que "o património social é constituído pelas entradas iniciais, assim como pelas receitas ordinárias e extraordinárias".

10. Sendo as receitas ordinárias constituídas por quotas dos associados e rendimentos de bens próprios, conforme decorre das alíneas a) e b) do n.º 3 da supracitada disposição.

11. Constituindo, por seu turno, receitas extraordinárias, as provenientes de jóias devidas por novos associados, subvenções que lhe venham a ser concedidas, doações, legados e quaisquer outros proveitos aceites pela Associação e financiamentos de outras entidades públicas ou privadas, nacionais ou estrangeiras, para a promoção de ações específicas compatíveis com os fins da Associação, de harmonia com as alíneas a) a d), do n.º 4 do artigo 4.º dos respetivos Estatutos.

12. A alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA) estabelece que, *"estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal"*.

13. São sujeitos passivos do imposto, de acordo com o artigo 2.º do mesmo diploma, *"as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente, e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável (...)"*.

14. Por sua vez, os artigos 3.º e 4.º daquele diploma, respetivamente, definem os conceitos de "transmissão de bens" e de "prestação de serviços" para efeitos deste imposto.

15. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, *"São consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens"*.

16. O conceito de prestação de serviços tem um carácter residual, que abrange todas as operações decorrentes da atividade económica do sujeito passivo que não sejam definidas como transmissões de bens, importações de bens ou aquisições intracomunitárias.

17. Todavia, mediante determinadas condições, prescritas no artigo 9.º do CIVA, os sujeitos passivos com atividades relacionadas com as áreas da saúde, social, económica e cultural, podem beneficiar de isenção de IVA.

18. Efetivamente, de harmonia com a alínea 19) do artigo 9.º do CIVA estão isentas *"as prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efetuadas 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"*.

19. Esta isenção é, assim, aplicável às transmissões de bens e/ou prestações de serviços efetuadas por entidades que reúnam, cumulativamente, os seguintes requisitos: i) sejam consideradas organismos sem finalidade lucrativa (artigo 10.º do CIVA); ii) as citadas operações sejam efetuadas em relação direta com os interesses dos seus associados; iii) sejam exclusivamente remuneradas por uma quota fixada nos termos dos respetivos estatutos.

20. A referida isenção traduz-se na dispensa de liquidação do imposto no exercício da atividade, implicando, igualmente, a impossibilidade de dedução do imposto suportado nas aquisições efetuadas.

21. Importa referir que o enquadramento no artigo 9.º do CIVA tem carácter obrigatório para as atividades que sejam suscetíveis de beneficiar dessa isenção. Efetivamente, apenas as situações que se encontram elencadas no artigo 12.º do mesmo diploma podem ser tributadas por opção expressamente formulada pelos sujeitos passivos, não se encontrando, contudo, ali enumerados, aqueles que beneficiam da isenção prevista na alínea 19) do artigo 9.º do referido Código.

22. No entanto, caso as prestações de serviços ou transmissões de bens efetuadas pelos sujeitos passivos enquadrados na citada isenção determinem o pagamento por parte dos associados (ou de terceiros), de quaisquer outras importâncias para além da quota fixada nos termos dos estatutos, tais operações não beneficiam da isenção da alínea 19) do artigo 9.º do CIVA, devendo ser sujeitas a imposto nos termos gerais daquele Código.

23. Efetivamente, tudo o que extravase a aludida quota, não se encontra contemplado na isenção.

24. Tal sucede porque os organismos sem finalidade lucrativa para além de desenvolverem um conjunto de atividades no interesse coletivo dos seus membros cuja remuneração é a quotização (dos associados) podem, em simultâneo, realizar outras atividades, cuja remuneração não se encontra incluída na quotização, porque são efetuadas aos seus membros, mas não são de interesse coletivo ou porque são efetuadas a não membros.

25. Quaisquer outras prestações de serviços ou transmissões de bens efetuadas pelo organismo sem fins lucrativos que não sejam do interesse coletivo dos associados terão obviamente de ter uma contrapartida para além das quotas e, essa contrapartida, não pode ser exigida aos sócios que delas não beneficiam, não podendo ter, por conseguinte, um carácter obrigatório para todos os associados.

- 26.** Assim, ficam fora do âmbito da isenção prevista na alínea 19) do artigo 9.º do CIVA e, por conseguinte, sujeitas a IVA, todas as prestações de serviços efetuadas, mediante contraprestação, aos associados ou a terceiros, para satisfação de necessidades próprias de quem as solicita.
- 27.** Ficam, ainda, fora do âmbito da isenção as transmissões de bens que não sejam estritamente conexas com as prestações de serviços efetuadas no interesse coletivo dos associados.
- 28.** 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.
- 29.** No que concerne à eventual aplicação da alínea 14) do artigo 9.º do CIVA às prestações de serviços em análise, cumpre referir que esta norma prevê a isenção de imposto para *"as prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas, efetuadas por pessoas coletivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa, relativos a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica"*.
- 30.** Decorre desta norma, que são as prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas, efetuadas pelos organismos sem finalidade lucrativa relativas às atividades ali descritas, que beneficiam da referida isenção.
- 31.** Trata-se, por conseguinte, de uma isenção que opera a jusante, nas operações efetuadas.
- 32.** Note-se, no entanto, que as prestações de serviços realizadas à requerente pelos oradores ou outros intervenientes, não beneficiam de enquadramento na isenção prevista na alínea 14) do artigo 9.º do CIVA, sendo sujeitas a imposto e dele não isentas.
- 33.** Assim, analisando, em concreto, as questões suscitadas, temos que:
- 34.** Relativamente à questão colocada respeitante ao enquadramento dos custos de inscrição pagos por terceiros para frequentarem os seminários e conferências, e que se destinam a cobrir os custos dos mesmos, é de salientar que esta norma isenta a inscrição 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).
- 35.** Esta isenção não abrange os serviços onerosos prestados às entidades organizadoras ou promotoras destes eventos (a requerente, no caso) pelos oradores ou outros participantes (como por exemplo uma empresa que seja 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.
- 36.** 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.

37. Do expendido se infere que, revestindo os referidos eventos que organiza um carácter científico, cultural, educativo ou técnico, e sendo a requerente uma entidade sem finalidade lucrativa, nos termos indicados no artigo 10.º do CIVA, então a venda dos respetivos ingressos ao público, beneficia da isenção da alínea 14) do artigo 9.º do mesmo Código.

38. Por seu turno, no que concerne aos cursos de formação que a requerente pretende ministrar, importa fazer referência à alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, a qual 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"*.

39. Contudo, e nestes termos, apenas são abrangidas por esta isenção, as prestações de serviços 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.

40. Este reconhecimento encontra-se previsto no artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 396/2007, de 31 de dezembro (atualizado até ao Decreto-Lei n.º 84/2019, de 28 de junho), e regulamentado na Portaria n.º 851/2010, de 6 de setembro (atualizada pela Portaria n.º 208/2013, de 26 de junho).

41. Não se tratando, a requerente, de um organismo de direito público e não se encontrando formalmente reconhecida a sua competência no domínio da formação e reabilitação profissional (confirmando-se em todo o caso, que não consta da lista disponibilizada online no site da DGERT - Direção-Geral do emprego e das relações de trabalho (em <http://certifica.dgert.gov.pt/home.aspx>), dir-se-á que não pode beneficiar da isenção prevista na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA.

42. Por outro lado, cabe referir que, caso os aludidos cursos de formação, revistam um carácter científico, educativo ou técnico, e assumindo-se a requerente como uma entidade sem finalidade lucrativa, nos termos do artigo 10.º do CIVA, então a venda dos respetivos ingressos ao público, beneficia da isenção prevista na alínea 14) do artigo 9.º do CIVA, em conformidade com o explanado nos pontos 28) a 36) da presente informação.

43. No que concerne aos donativos que venha a receber de algumas organizações (públicas ou privadas) importa distinguir se os mesmos têm uma intenção comercial ou promocional associada ou não.

44. 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.

45. 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.

46. Contudo, se estes mesmos donativos estiverem associados à 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 - valor normal dos serviços.

47. Efetivamente, se os patrocínios para os eventos forem efetuados com um objetivo comercial ou promocional, nomeadamente resultante de publicidade a efetuar pela requerente (e da qual constituem contrapartida), esta consubstancia uma prestação de serviços, nos termos do artigo 4.º do CIVA, sujeita a imposto e dele não isenta, tributada à taxa normal (23%), nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo código.

48. Note-se a que mera exibição de um logótipo, com o simples objetivo de identificar a entidade que efetuou o donativo, sem escopo publicitário ou promocional de bens ou serviços associados, não afasta a natureza de mera liberalidade do mesmo.

III - CONCLUSÃO

49. Face ao quadro normativo supra exposto, bem como às questões concretamente colocadas pela requerente, cabe concluir o seguinte:

(i) No que respeita ao enquadramento das inscrições nos eventos que realiza (seminários, conferências) de caráter técnico, educativo ou científico no âmbito da engenharia civil e áreas afins, sendo a requerente uma entidade sem finalidade lucrativa, nos termos indicados no artigo 10.º do CIVA, então a venda dos respetivos ingressos ao público beneficia da isenção prevista na alínea 14) do artigo 9.º do CIVA.

(ii) De igual modo, as inscrições para a frequência dos cursos de formação no âmbito da engenharia civil e áreas afins, revestindo estes um caráter científico/técnico, e sendo a requerente uma entidade sem finalidade lucrativa, nos termos indicados no artigo 10.º do CIVA, beneficiam de enquadramento na alínea 14) do artigo 9.º do mesmo código, sendo, por conseguinte, isentas de IVA.

(iii) Os donativos, se efetuados com um objetivo comercial ou promocional, como é o caso da publicidade, nos cartazes ou outros meios de divulgação do evento, direito a um determinado número de presenças no evento ou direito a um stand onde o doador pode exibir os seus produtos, afiguram-se constituir a contraprestação de uma operação tributável nos termos do artigo 4.º do CIVA, sujeita a imposto e dele não isenta, tributada à taxa normal (23%), nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo código, 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.

Se a contrapartida do donativo se traduzir na mera exibição de um logótipo, com o simples objetivo de identificar a entidade que o efetuou, sem escopo publicitário ou promocional de bens ou serviços associados, cabe concluir que o referido donativo não se encontra sujeito a IVA.

(iv) No que diz respeito ao enquadramento da requerente, importa fazer notar que a mesma é uma associação sem fins lucrativos, que recebe quotas dos

seus associados, constituindo estas, receitas ordinárias, conforme resulta da alínea a) do n.º 3 do artigo 4.º do Estatutos, sendo as mesmas isentas ao abrigo da alínea 19) do artigo 9.º do CIVA.

(v) Assim, cumpre chamar a atenção para o facto de que consta do enquadramento da requerente que esta realiza exclusivamente operações que conferem o direito à dedução, o que não se compadece com o facto de se tratar de uma associação sem fins lucrativos que tem, nomeadamente, como receitas quotas dos associados, isentas ao abrigo da alínea 19) do artigo 9.º do CIVA.

(vi) Efetivamente, parte da atividade que a requerente desenvolve beneficia de enquadramento na alínea 19) do artigo 9.º do CIVA, pelo que devia estar já enquadrada como sujeito passivo misto, uma vez que não realiza exclusivamente operações que conferem o direito à dedução, mas também operações que não conferem esse direito, não podendo a referida isenção ser objeto de renúncia, nos termos do artigo 12.º do mesmo código.

(vii) Quanto ao método de dedução do IVA, dado tratar-se de um sujeito passivo misto, está sujeito à disciplina do artigo 23.º do CIVA, de acordo com a qual apenas pode exercer o direito à dedução do imposto suportado nas aquisições que se destinem às operações que conferem o direito à dedução, ou seja às operações tributáveis, devendo assim definir se pretende usar o método da percentagem de dedução (denominado de prorata) ou o método da afetação real.

(viii) Quanto às atividades que a requerente pretende vir a desenvolver, importa assinalar que as mesmas não alteram a sua qualidade de sujeito passivo misto, devendo, no entanto, entregar uma declaração de alterações, nos termos do artigo 32.º do CIVA, de modo a aditar as referidas atividades ao seu enquadramento.