

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Artigo 9º e 29º

Assunto: Enquadramento e Faturação – Associação – Vídeo promocional

Processo: Nº 22369, por despacho de 2023-04-28, da Diretora de Serviços (por subdelegação)

Conteúdo: I - Do pedido

1. O requerente solicita informação sobre faturação, em sede de IVA, tendo em conta a seguinte a seguinte situação:

"[...] A requerente (...) participou com uma atuação dos seus membros, nas filmagens de peça sobre [localidade] para vídeo promocional para a Câmara Municipal de [localidade], que nos levantam algumas dúvidas fiscais, assim:

1- Programa de faturação

(...)

A associação está obrigada à emissão de fatura por programa certificado pela contraprestação a receber da atuação atrás descrita? A alínea a) nº 3 e o nº 20 do artigo 29º do CIVA não dispensam a emissão de fatura no caso apresentado?

Os seguintes itens não estão dispensados de emissão de fatura?

a) Quotas; b) joia; c) donativos para fins estatutários; d) atuações do grupo com os seus membros em festas e romarias.

2 - Motivo da isenção de IVA artigo 9º

Qual a alínea do motivo de isenção de IVA nas situações em festas e romarias ou estas atuações não estão previstas no artigo 9º.

(...)

II - Do Enquadramento em sede de IVA

Da isenção do artigo 9º

2. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA), estão sujeitas a imposto, as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, explicitando, por sua vez, os artigos 3.º e 4.º do mesmo Código, respetivamente, os conceitos de "transmissão de bens" e de "prestação de serviços" para efeitos deste imposto.

3. O artigo 9.º do CIVA estabelece algumas isenções em função de determinadas atividades ou operações específicas, determinando as condições de aplicação da isenção em cada situação.

4. As isenções previstas no artigo 9º do CIVA traduzem-se na dispensa das entidades por elas abrangidas, de liquidarem imposto aos destinatários das suas atividades, não tendo, porém, o direito à dedução do imposto, que haja incidido sobre os bens ou serviços adquiridos para a prossecução da atividade isenta.

5. 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.

6. Esta alínea determina que são isentas as "prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efetuadas no interesse coletivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objetivos 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".

7. Esta isenção é aplicável às prestações de serviços e transmissões de bens que, cumulativamente, sejam efetuadas 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.

9. Nestes termos, apenas se consideram abrangidas pela isenção as quotas e as joias, fixadas nos estatutos, considerando-se excluídas quaisquer outras receitas, ainda que fixadas nos termos dos mesmos.

10. O artigo 10.º do CIVA, estabelece, para efeitos de isenção, que apenas são consideradas como organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente, verifiquem os seguintes requisitos: "Para efeitos de isenção, apenas são considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente:

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."

11. Por sua vez, o artigo 61º do EBF esclarece o que se entende por donativo: " Para efeitos fiscais, os donativos constituem entregas em dinheiro ou em espécie, concedidos, sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial, às entidades públicas ou privadas, previstas nos artigos seguintes, cuja atividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional".

12. Para donativos em dinheiro ou em espécie atribuídos pelos mecenas, do ponto de vista da situação tributária dos sujeitos passivos que concedam

donativos no âmbito do mecenato, haverá que distinguir consoante se tratem de donativos em dinheiro ou em espécie. Tratando-se de donativos em dinheiro, a respetiva atribuição encontra-se fora do âmbito de incidência do IVA. No caso de os donativos serem concedidos em espécie, haverá lugar a sujeição a imposto das transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas a título gratuito pelos mecenas, nos termos, respetivamente, da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º e das alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º, ambos do CIVA.

Do artigo 53.º do CIVA

13. Nos casos em que uma atividade exercida pela associação não tenha enquadramento no artigo 9.º do CIVA pode, ainda assim, haver lugar a isenção de IVA ao abrigo do artigo 53.º do mesmo Código.

14. O artigo 53.º do CIVA pode aplicar-se às associações que:

- Não têm, nem estão obrigadas a ter, contabilidade organizada para efeitos do IRS ou IRC;
- Não praticam operações de importação e exportação;
- Não exercem atividade que consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços mencionados no anexo E do Código do IVA (sucatas e resíduos);
- Não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a € 15 000 (de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 282.º da Lei do OE2023, aquele limiar é de € 13 500 em 2023 e € 14 500 em 2024).

Das novas regras de processamento e arquivo de faturas e outros documentos fiscalmente relevantes

15. O Decreto-lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, consolidou e atualizou a legislação dispersa relativa às regras de processamento de faturas e outros documentos fiscalmente relevantes, tendo, também, introduzido uma reforma substancial nas regras aplicáveis ao arquivo e conservação dos livros, registos e documentos de suporte da contabilidade.

16. Questiona-nos sobre a obrigação de faturação da associação (entidades do setor não lucrativo) que, admitimos, praticam exclusivamente operações isentas de IVA. Para o efeito haverá que considerar quer a alteração ao nível da dispensa de emitir fatura, quer a necessidade de vir a utilizar programa informático de faturação certificado.

17. Com a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, ao artigo 29.º, n.º 3, alínea a) do Código IVA, a sua redação passa a prever o seguinte:

«Artigo 29.º - Obrigações em geral

(...)

3 - Não obstante o disposto no n.º 1, estão dispensados do cumprimento:

a) Da obrigação referida na sua alínea b), as pessoas coletivas de direito público, organismos sem finalidade lucrativa e instituições particulares de solidariedade social que pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto e que tenham obtido para efeitos de IRC, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual líquido de rendimentos não superior a 200 mil euros;

b) Da obrigação referida na sua alínea b), os sujeitos passivos relativamente às operações isentas ao abrigo das alíneas 27) e 28) do artigo 9.º, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado noutro Estado membro da União Europeia e seja um sujeito passivo do IVA (...).

18. Em face do exposto, apenas ficam abrangidas pela dispensa da obrigação de emitir fatura as entidades expressamente referenciadas nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 29.º do Código do IVA.

19. Se a entidade sem finalidade lucrativa for um sujeito passivo misto, como é o caso da Requerente, a dispensa da emissão de faturas não se verifica.

20. No entanto, prevê o n.º 20 do artigo 29.º do CIVA que: «A obrigação referida na alínea b) do n.º 1 pode ser cumprida mediante a emissão de outros documentos pelas pessoas coletivas de direito público, organismos sem finalidade lucrativa e instituições particulares de solidariedade social, relativamente às transmissões de bens e prestações de serviços isentas ao abrigo do artigo 9.º.» Veja-se que o documento a que se refere o n.º 20 do artigo 29.º do CIVA não tem a designação de fatura.

21. O n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, acerca da utilização de programa de faturação certificado, determina que:

«(...) 1 - Para efeitos do artigo anterior, os sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e outros sujeitos passivos cuja obrigação de emissão de fatura se encontre sujeita às regras estabelecidas na legislação interna nos termos do artigo 35.º -A do Código do IVA, estão obrigados a utilizar, exclusivamente, programas informáticos que tenham sido objeto de prévia certificação pela AT, sempre que:

a) Tenham tido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a 50 mil euros ou, quando, no exercício em que se inicia a atividade, o período em referência seja inferior ao ano civil, e o volume de negócios anualizado relativo a esse período seja superior àquele montante;

b) Utilizem programas informáticos de faturação;

c) Sejam obrigados a dispor de contabilidade organizada ou por ela tenham optado (...).»

Relativamente ao ano de 2019, importa considerar a norma transitória prevista no n.º 2 do artigo 43.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro: «(...) durante o ano de 2019, o montante a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º é de 75 mil euros (...).».

22. Concretamente, em relação às questões colocadas, desde logo refira-se que a qualificação do sujeito passivo é importante para a matéria em análise.

23. Quanto às entidades do setor não lucrativo (por exemplo, associações), num primeiro momento importa analisar a obrigatoriedade de emitir fatura ou de aplicação de norma de simplificação, para posteriormente tratarmos da eventual utilização de programa informático de faturação certificado.

24. Esta matéria (relativa à faturação) encontra-se prevista no CIVA, sendo que o artigo 10.º deste diploma contempla um conceito de organismo sem finalidade lucrativa (vide ponto 10 desta informação), sendo de considerar no âmbito das entidades do setor não lucrativo (organismos sem finalidade lucrativa), as que praticam exclusivamente operações isentas de IVA e as que praticam operações sujeitas a IVA e operações isentas de IVA (sujeitos

passivos mistos).

IV - Análise da questão suscitada

25. Através dos elementos existentes no cadastro informático do Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC) da Requerente verifica-se que se encontra registada com as atividades de "ASSOCIAÇÕES CULTURAIS E RECREATIVAS" e "ACTIVIDADES DAS ARTES DO ESPECTÁCULO", a que se referem o Código CAE 94991 e 90010 da tabela de Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, desde 2020.02.04, estando enquadrado no regime de isenção do artigo 53º do CIVA, como sujeito passivo misto (que realiza operações que conferem o direito à dedução e, simultaneamente, operações isentas que não conferem esse direito).

26. A Requerente é uma associação sem fins lucrativos, cujo objeto social visa essencialmente:

- Apoio e promoção socio cultural através do fomento da parte artística e pedagógica;
- Desenvolver atividades sociais, científicas tecnológicas e artísticas.
- Contribuir para a criação e promoção e o enriquecimento do mundo artístico, teatro, dança, música e outros similares e para a conservação do património cultural, manifestações populares e proteção do património paisagístico e natural.

27. No âmbito da prossecução da sua atividade, esta entidade obtém como receitas (artigo 10.º dos Estatutos):

- A joia inicial que pode ou não ser paga pelos sócios;
- O produto das quotizações anuais fixadas pela assembleia-geral.

28. A isenção da alínea 19) do artigo 9º do CIVA só é aplicável às prestações de serviços e transmissões de bens que, cumulativamente, sejam efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa, no interesse coletivo dos seus associados e exclusivamente remuneradas por uma quota fixada nos termos dos Estatutos (inclui-se também a joia de inscrição, quando prevista nos Estatutos).

29. São de excluir da isenção todas as outras prestações de serviços e transmissões de bens que, determinam o pagamento de quaisquer outras importâncias para além da quota fixada nos termos dos estatutos, sendo por isso tributadas.

30. E, assim sendo, cumpre salientar que, quando a Associação, no exercício da sua atividade efetuar prestações de serviços ou transmissões de bens as quais dão lugar à obtenção de receitas, distintas da mera quotizações dos associados, são tais operações sujeitas a IVA e dele não isentas.

31. Isto é, qualquer operação/atividade cuja contraprestação extravase a quota e joia fixada nos termos dos estatutos, não se encontra contemplada nesta isenção.

32. Só assim não será, se as referidas operações forem enquadráveis na alínea 20) do artigo 9.º do CIVA.

33. Assim sendo, é de considerar que a 'quota' e "joia" beneficiam ,pois, da isenção da alínea 19) do artigo 9º do CIVA sendo que "as atuações de grupo

com os seus membros em festas e romarias" que não configurem manifestações ocasionais para angariação de fundos em proveito exclusivo da Associação, não beneficiam, portanto, da isenção da alínea 20) do artigo 9.º do CIVA, devendo, por conseguinte, ser tributadas, sem prejuízo de, eventualmente, a Requerente poder beneficiar do regime especial de isenção definido no artigo 53.º do CIVA, desde que cumpra os requisitos nele contemplados.

34. Se a associação desenvolver uma atividade secundária tributável, pode enquadrar-se no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA (não dispondo de contabilidade organizada), relevando para efeitos do cálculo do volume de negócios apenas os resultados relativos à atividade acessória, nos termos do artigo 81.º do CIVA.

35. No tocante à faturação, os serviços prestados que sejam remunerados pelas quotas e joias pagas pelos associados em conformidade com os estatutos são operações isentas de IVA, nos termos do n.º 19 do artigo 9.º do CIVA, pelo que a entidade não está obrigada a titular tais operações através de fatura, devendo, no entanto, caso não emita fatura, emitir os documentos referidos no n.º 20 do artigo 9.º do CIVA.

36. É preciso ter em conta que, no caso concreto, estamos perante uma Associação (sujeito passivo misto) que emitirá recibos de quitação referentes às quotas dos seus associados.

37. De acordo com o artigo 29.º, n.º 3, al. a) do Código do IVA, uma associação que pratique atividades isentas e não isentas de imposto, deve cumprir com:

- Emissão da fatura;
- Entrega da declaração periódica do IVA;
- Apresentação da declaração de informação contabilística e seus anexos;
- Ter contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do IVA,

sem prejuízo da possibilidade de emitir outros documentos relativamente às transmissões de bens e prestações de serviços isentas ao abrigo do artigo 9.º (artigo 29.º, n.º 20 do Código do IVA).

III - CONCLUSÃO

38. Em conclusão, no caso controvertido, aplica-se a isenção definida na alínea 19) do artigo 9.º do CIVA relativamente às quotas (inclui-se também a joia de inscrição, quando prevista nos Estatutos) da Associação.

39. Por outro lado, quando a Associação efetuar prestações de serviços ou transmissões de bens que deem lugar à obtenção de receitas, distintas das meras quotizações dos associados, tais operações são sujeitas a IVA, embora dele isentas, pois a requerente tem enquadramento no já referido artigo 53º do CIVA.

40. Afigura-se-nos assim que as receitas derivadas dos eventos que a Requerente realizou tais como a participação no vídeo promocional da Câmara Municipal de Viana do Castelo e as atuações do grupo em festas e romarias que possa vir a realizar, uma vez que não são consideradas manifestações ocasionais, mas sim uma atividade secundária da associação, estando enquadrada no regime de isenção do artigo 53º não liquida IVA, e os

documentos emitidos devem mencionar IVA-Regime de Isenção (Artigo 53º).

41. Por outro lado, no caso controvertido, em que a associação(se considera, para efeitos de IVA, um sujeito passivo misto (realiza simultaneamente operações que conferem direito a dedução do IVA e operações que não conferem esse direito) a obrigação de faturação, relativamente à transmissão de bens e prestações de serviços isentas nos termos do artigo 9.º, pode ser cumprida mediante a emissão de outros documentos (por exemplo, documentos de quitação ou outros documentos que identifiquem devidamente os elementos principais da operação) [artigo 29.º, n.º 20 do CIVA].

42. Relativamente à transmissão de bens e prestações de serviços isentas nos termos do artigo 53.º, deve a associação emitir faturas em cumprimento do disposto no artigo 29.º n.º 1 alínea b) do CIVA, as quais devem conter todos os elementos previstos no CIVA, nomeadamente a menção "IVA-Regime de isenção".