

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.16º - Valor tributável nas operações internas .

Assunto: Obrigatoriedade do ATCUD e enquadramento de apoio financeiro no âmbito de um contrato programa "Escola de Música"

Processo: 25022, com despacho de 2023-10-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - QUESTÃO APRESENTADA

1. A Requerente é uma associação sem fins lucrativos e tem como atividade a prestação de serviços na área recreativa - Filarmónica de [].
2. Alega utilizar livros de recibos emitidos manualmente e vem questionar a obrigatoriedade do ATCUD nos mesmos.
3. Mais refere ter celebrado um Contrato Programa de Desenvolvimento Cultural - Projeto "Escola de Música" com o município de [] e que o mesmo consiste num apoio financeiro por cada aluno da filarmónica, questionando o enquadramento da operação.
4. Junta cópia do referido contrato.

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

5. Consultado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que, em sede de IVA, a Requerente se encontra enquadrada, no regime de isenção do artigo 9.º do Código do IVA, pelo exercício de "ACTIVIDADES DAS ARTES DO ESPECTÁCULO" (CAE 90010).

II.1 - FATURAÇÃO/DISPENSA DE FATURAÇÃO

6. Nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA, os sujeitos passivos devem "Emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços".

7. Não obstante, na sequência da alínea b) do n.º 2 do artigo 45.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, o n.º 3 do citado artigo 29.º do Código do IVA vem dispensar do cumprimento dessa obrigação "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 ilíquido de rendimentos não superior a 200.000" Ou seja, para dispensa de emissão de fatura, é necessário o cumprimento, cumulativo, de três requisitos:

- que estejamos perante uma pessoa coletiva de direito público, um organismo sem finalidade lucrativa (nos termos do artigo 10.º do Código do IVA) ou uma IPSS;
- que pratique exclusivamente operações isentas de imposto; e

- que o montante anual ilíquido de rendimentos obtidos no período no ano imediatamente anterior não seja superior a 200 mil euros.

II.II - OBRIGATORIEDADE DO ATCUD

8. No que respeita ao Código Único do Documento (ATCUD), cumpre esclarecer que se trata de uma medida fiscal regulada pela Portaria n.º 195/2020, de 13 de agosto, cuja previsão decorre do n.º 3 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro.

9. Efetivamente, de acordo com a referida norma, nas faturas e demais documentos fiscalmente relevantes deve constar um código único de documentos.

10. Nos termos do disposto no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, os sujeitos passivos que se encontrem dispensados da emissão de fatura nos termos do n.º 3 do artigo 29.º do Código do IVA, para titular as transmissões de bens e prestações de serviços que efetuam, devem emitir documentos, datados e numerados sequencialmente, que contenham os seguintes elementos: a) nome ou denominação social e número de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços; b) número de identificação fiscal do adquirente ou destinatário, quando este for sujeito passivo de IVA ou, em qualquer caso, quando o adquirente ou destinatário o solicite; c) quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados; d) valor da contraprestação, designadamente o preço; e) data em que os bens foram transmitidos ou em que os serviços foram prestados.

11. Os documentos emitidos nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, integram a definição de "documentos fiscalmente relevantes" constante da alínea b) do artigo 2.º do referido diploma legal.

12. Face ao exposto, a menção do ATCUD é obrigatória nos documentos, nomeadamente em recibos, que a Requerente emite no exercício da sua atividade.

II.III - CONTRATO PROGRAMA DE DESENVOLVIMENTO CULTURA-PROJETO "ESCOLA DE MÚSICA": ENQUADRAMENTO DA OPERAÇÃO

13. A Requerente celebrou um Contrato Programa - Escola de Música com o município identificado em 3., importando analisar se a concessão do apoio em causa é uma operação sujeita a Imposto sobre o Valor Acrescentado.

14. Resulta do documento junto que a Requerente é a mais antiga instituição cultural do concelho e que através da sua escola de música se dedica à promoção de uma oferta de música estruturada, através da qual forma e prepara os elementos que ingressam na sua Banda Filarmónica com aulas totalmente gratuitas e suportando os seus custos.

15. Nos termos das suas cláusulas primeira e segunda, o Contrato Programa em causa tem por objetivo a definição dos mecanismos de cooperação entre as partes com vista à concretização do projeto "Escola de Música", sendo um projeto de formação musical e cultural que pretende democratizar o acesso de todos os naturais e habitantes do concelho.

16. Para a prossecução do mesmo, a Requerente, obriga-se a operacionalizar o projeto, nomeadamente, a efetuar a divulgação e promoção, garantir o acompanhamento e a oferta de ensino de música estruturada e o tratamento administrativo relacionado com o mesmo e a comunicar, mensalmente, a identificação dos alunos que frequentam o projeto e que são apoiados pelo município. Cabe ainda à Requerente organizar, promover, dinamizar e participar em eventos culturais e outras iniciativas que envolvam os alunos beneficiários

do projeto "Escola de Música" e efetuar um relatório que exponha a forma como decorreu o projeto, incluindo os termos da aplicação da comparticipação municipal.

17. Por seu turno, o Município concede, à Requete, uma comparticipação financeira no valor de 7.660, pagamento efetuado por transferências mensais, conforme decorre da cláusula quinta.

18. No presente pedido, a Requerente questiona o enquadramento do referido apoio financeiro.

19. Em sede de IVA, no que respeita ao enquadramento dos subsídios ou subvenções, a alínea c) do n.º 5 do artigo 16.º do Código do IVA estabelece que o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto inclui: "As subvenções directamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações".

20. Como refere Rui Lares, em "O tratamento em IVA das Subvenções na Legislação e na Jurisprudência Comunitária", Ciência e Técnica Fiscal, 2007, n.º419, p.43-45, da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) podem retirar-se os seguintes critérios para determinar se a subvenção deve ser tributada:

(i) A entidade que concede a subvenção não deve ser considerada, ela própria, a destinatária dos bens ou dos serviços a que a subvenção respeita (caso em que não se trata de uma verdadeira subvenção, mas da normal contraprestação pela aquisição dos bens ou dos serviços);

(ii) A subvenção deve ser atribuída na condição de que o sujeito passivo subvencionado realize especificamente determinadas transmissões de bens ou prestações de serviços;

(iii) A subvenção deve ser concedida para que o sujeito passivo subvencionado pratique preços mais baixos, de que sejam beneficiários os adquirentes ou destinatários dos bens ou serviços;

(iv) A contrapartida representada pela subvenção deve estar determinada ou ser determinável quando da realização das operações a que respeita.

21. Tendo em consideração estes critérios, considera-se que um subsídio que não preencha os requisitos supra elencados, não é incluído no valor tributável e, nessa medida, não é tributado.

22. No caso em apreço, não obstante a Requerente referir que o apoio é por cada aluno e, por força do contrato, se encontra obrigada à identificação dos alunos que frequentam o projeto em causa, resulta desse mesmo contrato-programa que a subvenção é paga globalmente, não se encontrando estipulado um "valor-aluno" que permita especificar e identificar o pagamento.

23. Assim, afigura-se que o apoio financeiro em causa, independentemente da designação atribuída, se destina a abranger o conjunto dos custos de funcionamento da "Escola de Música" explorada pela Requerente, sendo, na realidade, atribuído para melhorar a sua posição económica uma vez que não sendo calculado em função do volume de serviços efetivamente prestados, não se ajusta aos limites estabelecidos na alínea c) do n.º 5 do artigo 16.º do Código do IVA.

24. Pelo exposto, o apoio financeiro objeto do presente Contrato Programa, não configurando a contrapartida das prestações de serviços realizadas encontra-se fora do âmbito de incidência do imposto.

III - CONCLUSÃO

25. No pressuposto de que a Requerente se encontre dispensada da obrigação de faturação prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA, por

via do disposto no n.º 3 do mesmo artigo, os documentos emitidos nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, nomeadamente recibos, configuram documentos fiscalmente relevantes.

26. Deste modo, a menção do ATCUD é obrigatória nos documentos, nomeadamente em recibos, que a Requerente emite no exercício da sua atividade.

27. O apoio financeiro concedido à Requerente no âmbito do Contrato Programa com o município não consubstanciando um subsídio ou subvenção para efeitos da alínea c) do n.º 5 do artigo 16.º do Código do IVA, não se encontra sujeito a imposto.

28. Por sua vez, o ensino de música levado a cabo pela Requerente enquanto associação de cultura e recreio sem finalidade lucrativa, configura uma operação isenta ao abrigo da subalínea c) da alínea 35) do artigo 9.º do Código do IVA.