

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Subvenções/protocolo de colaboração
- Processo: 25496, com despacho de 2024-02-20, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - DO PEDIDO
1. No presente pedido de informação está em causa o enquadramento em sede de IVA das subvenções ou subsídios, na medida em que as (C), cientes das suas limitações operacionais, têm estabelecidos protocolos de colaboração com entidades terceiras para promover o desenvolvimento de setores considerados de interesse público, surgindo dúvidas quanto à tributação das contraprestações ou subsídios recebidos pelas entidades privadas intervenientes nesses protocolos.
  2. No contexto da realização de um protocolo estabelecido pela Requerente (A) com (B), que tem como objetivo a execução, fora do contexto comercial, por parte da Requerente, das competências de encarregado da proteção de dados junto das (C), conforme estipulado nos artigos 37.º, 38.º e 39.º do REGULAMENTO (UE) 2016/679 DO PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO de 27 de abril de 2016, relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados e que revoga a Diretiva 95/46/CE (Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados-RGPD), a Requerente pretende informação vinculativa.
  3. (A) é uma associação sem fins lucrativos, dedicada à promoção, fomento e defesa dos direitos, liberdades e garantias do titular de dados no que concerne à proteção de dados pessoais, tendo ainda como missão impulsionar a formação e a cultura jurídica no campo do direito da privacidade e proteção de dados.
  4. No âmbito da sua atividade estabelece protocolos de colaboração (), com o propósito de assegurar a implementação de mecanismos apropriados de proteção de dados desde a conceção e por defeito, em conformidade com o RGPD, nos termos do seu artigo 25.º.
  5. Através dos protocolos de colaboração busca auxiliar as (C) no cumprimento da legislação, atuando como especialista externo e independente em relação às mesmas, cumprindo os requisitos formais previstos no artigo 37.º do RGPD e no artigo 12.º da Lei n.º 58/2019, de 8 de agosto. Além disso fornece-lhes orientação técnica para a implementação de sistemas e ferramentas de gestão da privacidade, bem como a realização de auditorias internas de segurança e privacidade.
  6. Tendo enviado os respetivos Estatutos, bem como partes do Protocolo de Colaboração, questiona se as atividades protocoladas são abrangidas pela isenção prevista na alínea 14) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA).
- II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA (CIVA)
- DO REGULAMENTO GERAL DE PROTEÇÃO DE DADOS
7. A Lei n.º 58/2019, de 8 de agosto, assegura a execução, na ordem jurídica interna, do Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016, relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados, doravante designado abreviadamente por Regulamento Geral de Proteção de Dados (RGPD).
  8. Dispõe o seu artigo 12.º, sob a epígrafe "Encarregados de proteção de dados em entidades públicas" o seguinte:  
"1 - Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 37.º do RGPD, é obrigatória a designação

de encarregados de proteção de dados nas entidades públicas, de acordo com o disposto nos números seguintes.

2 - Para efeitos do número anterior, entende-se por entidades públicas:

- a) O Estado;
- b) As regiões autónomas;
- c) As autarquias locais e as entidades supranacionais previstas na lei;
- d) As entidades administrativas independentes e o Banco de Portugal;
- e) Os institutos públicos;
- f) As instituições de ensino superior públicas, independentemente da sua natureza;
- g) As empresas do setor empresarial do Estado e dos setores empresariais regionais e locais;
- h) As associações públicas.

3 - Independentemente de quem seja responsável pelo tratamento, existe pelo menos um encarregado de proteção de dados:

- a) Por cada ministério ou área governativa, no caso do Estado, sendo designado pelo respetivo ministro, com faculdade de delegação em qualquer secretário de Estado que o coadjuvar;
- b) Por cada secretaria regional, no caso das regiões autónomas, sendo designado pelo respetivo secretário regional, com faculdade de delegação em dirigente superior de 1.º grau;
- c) Por cada município, sendo designado pela câmara municipal, com faculdade de delegação no presidente e subdelegação em qualquer vereador;
- d) Nas freguesias em que tal se justifique, nomeadamente naquelas com mais de 750 habitantes, sendo designado pela junta de freguesia, com faculdade de delegação no presidente;
- e) Por cada entidade, no caso das demais entidades referidas no número anterior, sendo designada pelo respetivo órgão executivo, de administração ou gestão, com faculdade de delegação no respetivo presidente.

4 - Nos termos do n.º 3 do artigo 37.º do RGPD, pode ser designado o mesmo encarregado de proteção de dados para vários ministérios ou áreas governativas, secretarias regionais, autarquias locais ou outras pessoas coletivas públicas.

5 - Cabe a cada entidade a designação do encarregado de proteção de dados, não sendo obrigatório o exercício de funções em regime de exclusividade.

6 - O encarregado de proteção de dados de uma entidade pública que tenha atribuições de regulação ou controlo não pode exercer essas funções simultaneamente em entidade sujeita ao controlo, ou inserida no perímetro regulatório daquela entidade."

()

d) Nas freguesias em que tal se justifique, nomeadamente naquelas com mais de 750 habitantes, sendo designado pela junta de freguesia, com faculdade de delegação no presidente;

()".

9. Por sua vez, o artigo 37.º do RGPD, relativo à designação do encarregado da proteção de dados, estabelece que "O encarregado da proteção de dados é designado com base nas suas qualidades profissionais e, em especial, nos seus conhecimentos especializados no domínio do direito e das práticas de proteção de dados, bem como na sua capacidade para desempenhar as funções referidas no artigo 39.º", o qual, por sua vez, estabelece as funções do encarregado da proteção de dados.

ANÁLISE

10. A Requerente, definindo-se como não tendo fins lucrativos, tem como objeto diversas atividades relativas à proteção dos dados pessoais, nos termos dos artigos 1.º e 2.º dos respetivos estatutos, juntos ao pedido.

11. Constituem receitas da mesma, cf. artigo 3.º dos estatutos: i) a joia inicial paga pelos sócios; ii) o produto das quotizações fixadas pela assembleia geral; iii) os rendimentos dos bens próprios da associação e as receitas das atividades sociais; iv) as

liberalidades aceites pela associação; v) os subsídios que lhe sejam atribuídos.

12. Celebrou com (B), uma pessoa coletiva de direito privado, um protocolo de colaboração no âmbito da proteção de dados pessoais, com o objeto e finalidade descritos na Cláusula 2.<sup>a</sup>.

13. Quanto a compromissos financeiros ou transferência de recursos entre as partes, (C), para garantir os sistemas necessários para a atividade de encarregado de proteção de dados, objeto do protocolo, pretende cobrir parte dos custos de funcionamento da Requerente, através de um suporte financeiro em forma de subsídio, pelo prazo do serviço protocolado.

#### ENQUADRAMENTO

14. O CIVA, de acordo com o seu artigo 1.º, sujeita a imposto as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, cujas definições se encontram previstas, respetivamente, nos artigos 3.º e 4.º do CIVA.

15. Estão em causa prestações de serviços efetuadas pela Requerente às (C), tituladas por protocolo de colaboração com a (B), as quais participam por adesão ao protocolo, como o mesmo refere, que aceitarão o acordo celebrado, nos termos do respetivo formulário de adesão.

16. No caso apresentado, a Requerente, no âmbito do protocolo, efetua prestações de serviços às (C) relativos à proteção de dados em contrapartida de um suporte financeiro na forma de subsídio, por parte daquelas, para cobrir parte das despesas de funcionamento da Requerente.

17. Relativamente a subsídios, imposta referir que, para efeitos de IVA, o conceito de subvenção/subsídio, reporta-se à atribuição a um sujeito passivo de IVA, por parte de um organismo internacional ou de um organismo público nacional, ou a expensas destes, de uma prestação de carácter patrimonial, assumindo o sujeito passivo subvencionado o compromisso de adotar uma determinada conduta, prosseguir um dado objetivo ou realizar um certo projeto ou tarefa, de que a entidade que concede a subvenção não é a direta beneficiária/destinatária, mas que visa a satisfação de uma necessidade coletiva ou ir ao encontro de um interesse público considerado relevante.

18. Uma vez que um valor financeiro para ser enquadrado como subsídio não pode determinar a obtenção de um benefício por parte da entidade que atribui o apoio financeiro, o montante atribuído por (C) à Requerente fica excluído dos limites concetuais de subsídio ou subvenção, para efeitos de IVA.

19. Consequentemente, a atribuição daquele valor à Requerente configura a contraprestação de uma prestação de serviços sujeita a imposto, nos termos gerais do CIVA.

20. Considerando, e não olvidando que a Requerente se trata de um organismo sem finalidade lucrativa, importa analisar se beneficia de alguma isenção.

21. O artigo 9.º do CIVA estabelece algumas isenções em função de determinadas atividades ou operações, estabelecendo as condições específicas de aplicação da isenção em cada situação. Assim, determinados sujeitos passivos com atividades relacionadas com as áreas da saúde, social, económica e cultural, podem beneficiar de isenção de IVA.

22. A alínea 19) do artigo 9.º isenta de imposto 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".

23. Esta isenção é aplicável às transmissões de bens e/ou prestações de serviços quando se encontrem reunidos, cumulativamente, os seguintes requisitos: i) sejam efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa; (artigo 10.º do CIVA); ii) as 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.

24. Como se depreende do próprio preceito legal, nele não têm enquadramento as prestações de serviços e/ou 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.

25. Logo, as operações efetuadas a associados que excedam o valor da quota, bem como as efetuadas a não associados, encontram-se excluídas da isenção, sendo sujeitas a imposto nos termos gerais do Código, se não se beneficiarem de outra isenção.

26. É o que sucede com os organismos sem finalidade lucrativa, quando, para além de desenvolverem atividades no interesse coletivo dos seus membros cuja remuneração é a respetiva quotização, realizam, em simultâneo, outras atividades cuja remuneração não se encontra incluída na quotização, seja por serem efetuadas aos seus membros, mas não no interesse coletivo dos mesmos e como tal fora da respetiva quota, ou, por serem efetuadas a não membros.

27. Fora destas condições, as operações efetuadas pela Requerente, se não beneficiarem de outra isenção, são sujeitas a imposto.

28. Quanto à eventual aplicação da alínea 14) do artigo 9.º do CIVA às prestações de serviços em análise, refere-se 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".

29. Decorre deste preceito legal, que são as prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas, efetuadas por pessoas coletivas de direito público e por organismos sem finalidade lucrativa relativas às atividades ali descritas, que beneficiam da referida isenção. Saliencia-se que esta norma exige duas condições para a sua aplicação: i) o prestador seja uma pessoa coletiva de direito público ou um organismo sem finalidade lucrativa e, ii) se trate de uma prestação de serviços expressamente designada na norma.

30. Aplicando-se, igualmente, a isenção às 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).

31. Esta isenção não abrange as prestações de serviços ou as transmissões de bens efetuadas às entidades organizadoras ou promotoras destes eventos, pelos oradores ou outros intervenientes, que operam a montante das atividades descritas na aludida norma de isenção.

32. Nem abrange as transmissões de bens que não assumam carácter acessório em relação ao evento, como sejam a venda de livros em bancas, ou de merchandising, bem como outros bens que não estejam intimamente ligados com o objeto do evento em questão.

33. Na situação em análise, o protocolo de cooperação estabelecido entre a Requerente e a (B) "tem como objetivo primário o desempenho, por parte (..) da Requerente, "( ) das funções de Encarregado de Proteção de Dados Externo (EPD) junto das ( ) associadas à (B) aderentes a este serviço (Cf. Ponto 4 da Cláusula 2.ª).

34. De acordo com o disposto no artigo 39.º do RGPD, constituem funções do encarregado da proteção de dados, pelo menos, as seguintes:

"a) Informa e aconselha o responsável pelo tratamento ou o subcontratante, bem como os trabalhadores que tratam os dados, a respeito das suas obrigações nos termos do presente regulamento e de outras disposições de proteção de dados da União ou dos Estados-Membros;

b) Controla a conformidade com o presente regulamento, com outras disposições de proteção de dados da União ou dos Estados-Membros e com as políticas do responsável pelo tratamento ou do subcontratante relativas à proteção de dados

pessoais, incluindo a repartição de responsabilidades, a sensibilização e formação do pessoal implicado nas operações de tratamento de dados, e as auditorias correspondentes;

c) Presta aconselhamento, quando tal lhe for solicitado, no que respeita à avaliação de impacto sobre a proteção de dados e controla a sua realização nos termos do artigo 35.º;

d) Cooperar com a autoridade de controlo;

e) Ponto de contacto para a autoridade de controlo sobre questões relacionadas com o tratamento, incluindo a consulta prévia a que se refere o artigo 36.º, e consulta, sendo caso disso, esta autoridade sobre qualquer outro assunto".

35. Consta-se, assim, que as prestações efetuadas pela Requerente, em cumprimento do protocolado e na qualidade de encarregado da proteção de dados, extrapolam claramente o âmbito da isenção prevista na alínea 14) do artigo 9.º do CIVA, que se restringe às operações nela elencadas relativas a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica.

36. Conclui-se, assim, que as operações efetuadas no âmbito do protocolado são sujeitas a imposto, não beneficiando de qualquer das isenções previstas no CIVA.

37. Consultado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, verifica-se que a Requerente se encontra registada em IVA desde (), pelo exercício de "Outras atividades associativas" (CAE 94995), enquadrada na isenção do artigo 9.º do CIVA.

38. No entanto, porque também exerce atividades sujeitas a imposto e dele não isentas, configura um sujeito passivo misto, obrigado à disciplina do artigo 23.º do CIVA, devendo apresentar uma declaração de alterações (nos termos e forma previstos nos artigos 32.º e 35.º) a assinalar que efetua operações que não conferem direito à dedução e operações que conferem esse direito, nela indicando o método utilizado para apuramento do imposto dedutível - afetação real ou pro rata - para efeitos do disposto no artigo 23.º, a qual deve produzir efeitos à data em que iniciou esta atividade.

### III - CONCLUSÃO

39. Face ao quadro normativo citado, bem como à questão concreta da Requerente, conclui-se o seguinte:

Os subsídios/apoios financeiros atribuídos pelas (C) à Requerente, não se qualificam de subsídios ou subvenções para efeitos de IVA, pelo que configuram prestações de serviços sujeitas a imposto nos termos gerais do CIVA;

As prestações de serviços efetuadas pela Requerente no âmbito do protocolo estabelecido com a (B) não beneficiam de qualquer das isenções previstas no CIVA, estando sujeitas a imposto nos termos gerais do referido diploma;

Em face da realização simultânea de operações sujeitas a imposto e dele não isentas que conferem direito a dedução e operações isentas que não conferem aquele direito, deve retificar a sua informação cadastral, submetendo uma declaração de alterações nos termos e forma previstos nos artigos 32.º e 35.º, ambos do CIVA.