

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.29º - Obrigações em geral .
- Assunto: Emissão de fatura ao adquirente ou destinatário da operação independentemente de quem efetua o pagamento
- Processo: 27300, com despacho de 2025-02-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por FACULDADE (...), de NIPC (...), cumpre prestar a seguinte informação:

I - Enquadramento do sujeito passivo e factos apresentados

1. A Requerente, pessoa coletiva de direito público, encontra-se enquadrada no regime normal do IVA, desde 01/01/2014, com periodicidade mensal, pelo exercício da atividade de CAE "85420 - Ensino Superior", a título principal, e CAE "086230 - Atividades de Medicina Dentária e Odontologia", a título secundário, como sujeito passivo misto (tendo indicado - tipo de operações - que realiza operações que conferem o direito à dedução e, simultaneamente, operações que não conferem esse direito - isentas nos termos do artigo 9.º do Código do IVA -, optou pelo método da afetação real de todos os bens para efeitos do exercício do direito à dedução).
2. Em termos de dados de atividade constantes em sistema informático, constata-se, que a Requerente esteve enquadrada no regime de isenção do artigo 9.º do Código do IVA, até (...)/(...)/2004, data a partir da qual, em virtude da declaração de alterações entregue em 25/02/2004, passou a estar enquadrada no regime normal do IVA (dado ter indicado que passava também a realizar operações que conferiam o direito à dedução).
3. Posteriormente, verifica-se que apresentou, em (...)/(...)/2024, via internet, declaração de alterações em que assinalou, ainda, que passou a efetuar/adquirir prestações de serviços intracomunitários, bem como importações, aquisições e transmissões intracomunitárias de bens.
4. Nesta declaração, assinalou, ainda, a realização de operações abrangidas por um regime especial de tributação, no caso, o artigo 9.º do Decreto-lei n.º 122/88, de 20 de abril (relativo à "Vendas de peixe, crustáceos e moluscos efetuadas pelas lotas", certamente, por confusão com as operações isentas nos termos do artigo 9.º, mas do Código do IVA).
5. Quanto ao pedido, a Requerente informa que é uma instituição de ensino superior pública, que ministra cursos conferentes de grau e não conferentes de grau e que não ministra cursos de formação profissional.
6. Refere a existência de vários alunos que solicitam que as faturas referentes ao pagamento das propinas sejam emitidas em nome de terceiros, nomeadamente em nome das empresas que pagam as propinas.
7. A Faculdade emite as faturas em nome dos sujeitos passivos, ou seja, aos alunos que obtêm um grau/curso e não em nome das pessoas / entidades que efetuam os pagamentos.
8. Inclusivamente, anexa um parecer da Ordem dos Contabilistas Certificados sobre o assunto, o qual é concluído da seguinte forma: "Face ao referido, é entendimento da AT que a fatura deve ser emitida ao destinatário dos serviços prestados, ou seja, à contraparte da relação jurídico-tributária, independentemente de quem efetuou o

pagamento, o que significa que a fatura deve ser emitida em nome e com o número de identificação fiscal de quem contratou ou solicitou os serviços à requerente".

9. Em todo o caso, dado que tem recebido várias reclamações, inclusive de advogados, sobre este tema, pretende obter um parecer vinculativo, por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), sobre a legalidade de emitir as faturas em nome das empresas que efetuam os pagamentos em vez de aos sujeitos passivos que efetivamente beneficiam do curso.

II - ANÁLISE

Ponto Prévio

10. Afigura-se haver vários equívocos no que respeita aos dados de atividade constantes na base de dados da AT, tendo por base as declarações de atividade apresentadas pela Requerente, pelo que se aconselha proceda à sua verificação e eventual correção.

11. De acordo com a alínea a) do n.º 3 do artigo 29.º do Código do IVA (CIVA), encontram-se dispensados da obrigação de faturação "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 200000".

12. Estes sujeitos passivos devem emitir um documento com os elementos referidos no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 29/2019, de 15 de janeiro.

13. No entanto, os sujeitos passivos com um volume de negócios igual ou superior a esse limite, como parece ser o caso da Requerente, devem emitir fatura, por programa certificado.

14. Sem prejuízo de, relativamente às transmissões de bens e prestações de serviços isentas ao abrigo do artigo 9.º do CIVA, a Requerente, como pessoa coletiva de direito público, poder cumprir a obrigação de faturação mediante a emissão de outros documentos, em conformidade com o disposto no n.º 20 do artigo 29.º do CIVA.

15. Em todo o caso, esta forma de cumprimento da obrigação de faturação é facultativa, não obrigatória. No caso, e dado o exposto no pedido, constata-se que a Requerente cumpre a obrigação de faturação tout court.

Emissão da fatura ao adquirente ou destinatário pelo valor tributável da operação

16. A fatura é, sem prejuízo dos casos específicos previstos na lei, o documento que titula uma operação em sede de IVA.

17. Sendo, inclusivamente, nos termos do n.º 19 do artigo 29.º do CIVA, determinada a interdição da emissão e entrega de documentos de natureza diferente da fatura para titular as operações tributáveis, entendendo-se por documentos de natureza diferente da fatura, aqueles que não se destinam a titular as transmissões de bens ou prestações de serviços, de acordo com o uso comercial, nem reúnem os requisitos do n.º 5 do artigo 36.º, ou do n.º 2 do artigo 40.º, ambos do CIVA (V. Ofício-Circulado n.º 30136/2012, de 10 de novembro, da DSIVA, disponível para consulta no Portal das Finanças).

18. Assim, e de acordo com a alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º devem, sem prejuízo do previsto em disposições especiais, 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".

19. Documento este, a fatura, onde, entre outros elementos obrigatórios, deve constar o valor tributável das operações [alínea c) do n.º 5 do artigo 36.º ou alínea c) do n.º 2 do artigo 40.º se for fatura simplificada, ambos do CIVA] e a identificação do adquirente ou destinatário [alínea a) do n.º 5 e n.º 16, ambos do artigo 36.º e alínea d) do n.º 2 e 3, ambos do artigo 40.º se for fatura simplificada, todos do CIVA].

20. O valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é, sem prejuízo do disposto nos n.ºs 2 e 10 do artigo 16.º do CIVA, o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro (n.º 1 do mesmo artigo).

21. Decorre destas normas que, deve ser emitida uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, ao adquirente, ao destinatário ou a um terceiro, pelo seu valor tributável (o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro).

22. Os pagamentos que sejam efetuados antes da realização da operação constituem, de alguma forma, uma exceção, dado que implicam de imediato a exigibilidade do imposto.

23. Embora seja de mencionar que ocorrem sempre com referência a uma operação (prestação de serviços ou a uma transmissão de bens).

Adquirente ou destinatário

24. No contexto do IVA, a palavra "adquirente" está associada à transmissão de um "bem", algo que se possa tomar posse como proprietário, e a palavra "destinatário" a uma prestação de um "serviço".

25. Em regra, na Diretiva, a expressão "adquirente ou destinatário" antecede ou sucede à expressão "entrega de bens ou a prestação de serviços". A título de exemplo: ver o artigo 72.º, que define o «valor normal» do bem e o artigo 73.º, que determina o que constitui a contraprestação (aqui a expressão "o fornecedor ou o prestador") ou no artigo 226.º relativo às menções que devem obrigatoriamente constar nas faturas.

26. Já para não mencionar a profusa utilização da figura do "destinatário" nas regras de localização as prestações de serviços.

27. Não é um acaso, dado que estes conceitos fazem parte da lógica interna e da própria construção do imposto.

28. O IVA é um imposto sobre o consumo e tem definidos dois grandes grupos de operações sujeitas a imposto: as transmissões de bens (a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade) e as prestações de serviços (tudo o resto, operações efetuadas a título oneroso que não sejam transmissões de bens, ou seja, que não são suscetíveis de conferir o direito de propriedade porque não são coisas - bens móveis ou imóveis-, mas sim, prestações imateriais que podem ser usufruídas, constituir benefício, em suma: ser consumidas).

29. Nas referidas operações teremos, então, a considerar uma relação jurídica/contratual entre um transmitente (ou fornecedor) ou um prestador de serviços e um adquirente ou um destinatário.

Prestação de serviços educacionais - ensino superior

30. Quanto à relação jurídica existente no caso apresentado e considerando que a Requerente é uma instituição de ensino superior pública, verifica-se que:

31. A relação jurídica de ensino-aprendizagem no ensino superior público constitui-se e inicia com a matrícula do estudante numa determinada instituição do ensino superior e num determinado curso, por via de um procedimento de direito público/administrativo que se reconduz ao regime legal e regulamentar do acesso ao ensino superior.

32. O Decreto-Lei n.º 296-A/98, de 25 de setembro, regula o regime geral de acesso e ingresso no ensino superior.

33. Nos termos deste diploma, o ingresso em cada instituição/ciclo de estudos está

sujeito a limitações quantitativas, decorrentes do número de vagas fixado nos termos do referido decreto-lei, sendo o seu preenchimento feito por concurso (artigo 6.º).

34. De acordo com o artigo 7.º, só pode candidatar-se à matrícula e inscrição no ensino superior o estudante que seja titular de um curso de ensino secundário, ou de habilitação legalmente equivalente e faça prova de capacidade para a frequência do ensino superior.

35. Compete aos estabelecimentos de ensino superior, nos termos do mesmo diploma, a fixação da forma de realização da avaliação da capacidade para a frequência, bem como dos critérios de seleção e seriação dos candidatos. A realização da avaliação da capacidade para a frequência é feita através de provas de ingresso.

36. A propina consiste numa taxa de frequência devida pelos estudantes, que corresponde à participação nos custos inerentes ao serviço prestado pelas instituições de ensino superior, sem prejuízo da responsabilidade do Estado. É a contrapartida das prestações de serviços de ensino prestadas aos estudantes.

37. De acordo com o Regulamento de Propinas da Universidade de Lisboa (artigo 3 e seguintes), a propina é sempre um valor a pagar pelo estudante, de acordo com o regime em concreto em que se encontra (parcial, geral, livre, etc)

38. Ou seja, quem deve a propina instituição de ensino superior é o estudante, podendo a mesma ser paga/suportada por outros que não o estudante (os pais, uma empresa, uma entidade pública através de um subsídio, etc).

39. Decorre, portanto que, a relação jurídica que se estabelece pela admissão e durante a permanência do estudante, enquanto tal, no seio da instituição de ensino superior é, pelo menos no caso das instituições de ensino superior públicas, uma relação constituída ao abrigo de normas de direito público, na qual a instituição assume uma posição com poderes e prerrogativas de direito público, e o estudante assume a veste/estatuto de utente (usufruidor dos serviços), podendo os encargos da mesma serem suportados por outro destinatário (um terceiro).

III - Conclusão

40. Dado o exposto, é de concluir que a fatura deve ser emitida ao destinatário dos serviços de ensino, entendido, primordialmente, como aquele que contrata ou solicita o serviço, o que, no caso em apreço e dentro dos pressupostos anteriormente enunciados, será o estudante.

41. Não obstante, tem sido entendimento desta Direção de Serviços, firmado em informações vinculativas recentes, que, sendo o utente (no caso, o estudante) quem usufrui, mas não suporta o encargo do serviço prestado, pode proceder-se a emissão da fatura em nome da pessoa/entidade que efetivamente suporta o encargo.