

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 6º; 30º

Assunto: Localização das operações – Enquadramento das operações - Organização de interesse profissional comum, que se dedica ao estudo da genética do cancro, organiza um congresso em TN naquela área científica direcionado a médicos, profissionais, entidades e institutos da referida área científica.

Processo: nº 10031, por despacho de 2016-03-30, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

### I - Do Pedido

**1.** A **Organização** é uma entidade sem fins lucrativos não residente em Portugal, com sede e registada fora da UE.

**2.** Aquela entidade é composta por membros com interesse profissional comum que consiste na prevenção, tratamento e estudo da genética do cancro e vai organizar um congresso em Portugal na área científica a que se dedica direcionado a médicos, profissionais, entidades e institutos da referida área científica, nacionais e estrangeiros.

**3.** A consulente considera que a realização do congresso que a **Organização** pretende organizar em Portugal se encontra, face ao disposto no artigo 6.º n.º 8 alínea e) do CIVA, sujeita à incidência do imposto em Portugal, quer quando os destinatários são outros sujeitos passivos quer quando os destinatários são particulares.

**4.** Considerando que a operação se encontra localizada em Portugal, a consulente considera que a **Organização** tem de se registar em Portugal, designar um representante fiscal e cumprir as obrigações decorrentes do Código do IVA.

**5.** Tendo em conta que a **Organização** é uma entidade sem fins lucrativos onde se encontra registada (Estado fora da UE), a Requerente pretende esclarecer se, face às regras do Código do IVA, a realização do Congresso por uma entidade não estabelecida na comunidade está sujeita às regras de incidência de IVA no território nacional e, caso se conclua nesse sentido, se poderá ser aplicada à **Organização**, a isenção prevista no artigo 9.º alínea 14) do Código do IVA (IVA).

**6.** A consulente para defesa da aplicabilidade da norma de isenção prevista no artigo 9.º alínea 14) do CIVA, invoca a convenção celebrada, em 1995, entre Portugal e o Estado onde se encontra registada (fora da UE), para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento, bem como o artigo 24.º da Convenção Modelo da OCDE para evitar a dupla tributação e o Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS), como exemplos de acordos entre Estados que visam a não discriminação nas relações fiscais internacionais e que têm em vista

assegurar a neutralidade na tributação e evitar as distorções na concorrência.

## II - Questão prévia

**7.** A convenção celebrada, em 1995, entre Portugal e o Estado onde a **Organização** se encontra registada (fora da UE), para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento, apenas se aplica, conforme resulta do seu artigo 2.º, ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e à derrama.

**8.** Do mesmo modo, a Convenção Modelo da OCDE para evitar a dupla tributação aplica-se a impostos sobre o rendimento [e sobre o património] exigidos por cada um dos Estados contratantes, suas subdivisões políticas e suas autarquias locais, seja qual for o sistema usado para a sua cobrança.

**9.** E o Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS), é um conjunto de normas e de regras acordadas no plano multilateral para reger o comércio internacional de serviços, sendo composto por três elementos: um quadro geral que define as obrigações fundamentais que dizem respeito a todos os membros da OMC, listas nacionais de compromissos específicos em matéria de acesso aos mercados e, por último, anexos que definem condições especiais aplicáveis a diferentes setores.

**10.** O IVA é um imposto sobre a despesa, que incide em todas as fases do circuito económico e tributa, tendencialmente, todo o ato de consumo.

**11.** Assim, tratando-se de um imposto sobre a despesa e não sobre o rendimento, as convenções acima referidas não têm aplicação. E, do mesmo modo, o Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços não contempla a situação específica do imposto sobre o valor acrescentado.

## III - Do enquadramento

**12.** O artigo 6.º do Código do IVA define as regras relativas à localização das operações que tenham conexão com mais do que um ordenamento jurídico, estando as regras respeitantes às prestações de serviços estabelecidas nos n.ºs 6 e seguintes deste artigo.

**13.** O artigo 6.º n.º 6 alínea a) do referido código, determina que as prestações de serviços efetuadas a "(u)m sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador" são tributadas em território nacional.

**14.** Por outro lado, a alínea b) do mesmo n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA, determina que são tributáveis em território nacional as prestações de serviços efetuadas a *"uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados"*.

**15.** No entanto, esta regra geral comporta exceções.

**16.** É o que acontece com as prestações de serviços relativas ao acesso a

manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso.

**17.** Por um lado, o artigo 6.º n.º 7 alínea e) do CIVA determina que a regra geral prevista no artigo 6.º n.º 6 do mesmo código não se aplica a *"prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso"*.

**18.** E, por outro lado, a alínea e) do n.º 8 do artigo 6.º do CIVA estabelece que são tributáveis no território nacional, independentemente da qualidade dos destinatários dos serviços, as *"prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso"*.

**19.** Da conjugação das referidas normas, conclui-se que as prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter científico, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso, são tributadas no local onde tenham lugar.

**20.** A norma nacional corresponde aos artigos 53.º e 54.º da Diretiva 2006/112/CE (Diretiva IVA), os quais estabelecem que o lugar das prestações de serviços relativos ao acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas ou eventos similares, tais como feiras e exposições, efetuadas tanto a outros sujeitos passivos como a pessoas que não sejam sujeitos passivos, consideram-se realizadas no lugar onde essas atividades se realizam efetivamente.

**21.** O Regulamento de Execução (UE) N.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, esclarece, no seu artigo 32.º, que os serviços respeitantes ao acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas ou similares a que se refere o artigo 53.º da Diretiva IVA, incluem as prestações de serviços cujas características essenciais consistem na concessão do direito de acesso a uma manifestação em troca de um bilhete ou remuneração, incluindo uma remuneração sob a forma de assinatura, bilhete de época ou quotização periódica.

**22.** O número 2 do mesmo preceito legal esclarece, ainda, que *"(o) disposto no n.º 1 é designadamente aplicável ao: (...) c) direito de acesso a manifestações educativas e científicas, tais como conferências e seminários."*

**23.** No que diz respeito aos serviços acessórios referidos no artigo 53.º da Diretiva IVA, o artigo 33.º do regulamento em referência esclarece também que estão incluídos os serviços que estejam diretamente relacionados com o acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas ou similares, prestados separadamente a título oneroso à pessoa que assiste a uma manifestação. Refere, ainda, esta norma que os serviços acessórios em causa incluem, nomeadamente, a utilização de vestiários ou instalações sanitárias, mas não incluem os meros serviços de intermediação respeitantes às vendas de bilhetes.

**24.** Conclui-se, do que antecede, que as prestações de serviços que consistem no acesso ao congresso na área científica da prevenção, tratamento e estudo da genética do cancro direcionado a médicos,

profissionais, entidades e institutos desta área científica que terá lugar em Lisboa, consideram-se localizadas, e como tal, são tributadas em território nacional.

**25.** Nesta conformidade, considerando que o evento em referência é tributável em território nacional importa determinar se, face ao artigo 9.º alínea 14) do Código do IVA, a prestação de serviços é isenta de IVA.

**26.** O artigo 9.º alínea 14) do CIVA estabelece que as prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas, efetuadas por pessoas coletivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa, relativas a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica, são isentas de IVA.

**27.** Sempre que não estejam em causa pessoas coletivas de direito público, torna-se essencial atender ao conceito de organismo sem finalidade lucrativa que consta no artigo 10.º do CIVA.

**28.** Nos termos deste artigo, e para efeitos de isenção do imposto, são considerados organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente, reúnam os seguintes requisitos:

*«a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou por 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 susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas a imposto;*

*d) não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos de imposto.»*

**29.** Para que se esteja perante um organismo sem finalidade lucrativa na aceção do Código do IVA não é bastante que este satisfaça a aceção estrita de não procura do lucro para a distribuição aos seus membros, sendo exigida a verificação das demais condições do artigo 10.º do CIVA.

**30.** Não sendo a **Organização** uma entidade pública, só poderia beneficiar da isenção a que alude o artigo 9.º alínea 14) do CIVA se estivesse em condições de cumprir os requisitos acima elencados.

**31.** Uma vez que a **Organização** é uma entidade sem qualquer atividade em território nacional não é possível cumprir com os requisitos do artigo 10.º do CIVA, em especial, com o previsto na alínea b), isto é, não se mostra viável que aquela entidade, sem qualquer outra atividade em território nacional, disponha em Portugal de um sistema de escrituração que abranja todas as suas atividades e que o mesmo seja posto à disposição dos serviços fiscais portugueses.

**32.** Assim, sendo a prestação de serviços em análise uma operação sujeita a imposto em território nacional e dele não isenta, pode deduzir, ao valor de IVA incidente sobre as operações tributáveis que realizar, o montante de imposto que suporte com as aquisições de bens ou serviços efetuadas com vista à prossecução das suas atividades económicas, nos termos e com as

limitações a seguir melhor explanados.

**33. A Organização**, de acordo com o artigo 30.º n.º 1 do Código do IVA, na qualidade de sujeito passivo não residente, sem estabelecimento estável em território nacional, que aqui pratica operações tributáveis e uma vez que não dispõe de sede ou estabelecimento estável noutro Estado membro, está obrigada a nomear um representante que seja sujeito passivo de IVA no território nacional e esteja munido de procuração com poderes bastantes.

**34.** O representante deve, nos termos do n.º 2 do artigo 30.º do CIVA, cumprir todas as obrigações decorrentes do Código do IVA, incluindo a obrigação de registo.

**35.** Relativamente ao direito à dedução, o artigo 19.º n.º 1 a) do CIVA estabelece que, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos.

**36.** O n.º 2 do mesmo artigo estabelece, no entanto, um condicionalismo formal, segundo o qual só confere o direito à dedução o imposto mencionado em faturas passadas em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo. Consideram-se passadas em forma legal as faturas que contêm os requisitos do art. 36.º n.º 5 ou 40.º n.º 2, ambos do CIVA.

**37.** Por seu lado, o artigo 20.º n.º 1 do CIVA determina que só pode deduzir-se o imposto suportado pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitos a imposto e dele não isentas, nos termos da sua alínea a), ou nas operações elencadas na sua alínea b).

**38.** Resulta, portanto, das citadas normas que o imposto passível de dedução corresponde, em regra, a todo o imposto suportado pelo sujeito passivo para o exercício da sua atividade económica, ou seja, a imposto que tenha sido suportado em aquisições de bens e serviços que sejam utilizados em operações tributadas.

**39.** Contudo, importa relembrar que a regra geral do direito à dedução comporta algumas exceções, as quais se encontram previstas no art. 21.º do CIVA, e estão sobretudo relacionadas com imposto relativo a aquisições de determinados bens ou serviços cujas características os torna não essenciais à atividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares.

**40.** Entre as exclusões do direito à dedução, encontram-se as "(d)espesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo portagens" [artigo 21.º n.º 1 alínea c) do CIVA].

**41.** Bem como as "(d)espesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de receção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais receções" [artigo 21.º n.º 1 alínea d) do CIVA].

**42.** Não obstante estas exclusões previstas nas alíneas c) e d) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, o n.º 2 do mesmo artigo, permite, em certos casos, a dedução, ainda que parcial, do IVA incluído nestas despesas.

**43.** Nos termos do artigo 21.º n.º 2 alínea d) do CIVA, o imposto contido nas

despesas de transporte e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens, bem como o imposto contido nas despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e despesas de receção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais receções, pode ser deduzido, na proporção de 50%, na condição de serem relativas à organização de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, e se forem efetuadas para as necessidades dos participantes nestes eventos.

**44.** Deste modo, estando em causa a organização de uma conferência, o imposto contido nas despesas acima elencadas e que sejam incorridas na organização dessa conferência pode ser deduzido na proporção de 50%, nos termos e condições previstos no artigo 21 n.º 2 alínea d) do Código do IVA.