

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 16º
- Assunto: Subsídios e subvenções
- Processo: nº 3141, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-05-28.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...A...», presta-se a seguinte informação.

I - FACTOS APRESENTADOS

1. A requerente tem vindo a desenvolver atividades que visam a projeção das empresas portuguesas no mercado nacional e internacional, nomeadamente, através da realização de feiras e congressos dedicados aos empresários.

2. Através do seu Departamento de Relações Internacionais, promove um conjunto de atividades no âmbito da Internacionalização Empresarial com o intuito de apoiar os projetos das empresas portuguesas em mercados externos. Neste âmbito, organiza missões ao estrangeiro de natureza empresarial, aproveitando uma vastíssima rede de ligações internacionais de que dispõe.

3. As missões empresariais são dirigidas às empresas que pretendem desenvolver a sua estratégia de internacionalização e diversificação de mercados, visando a promoção da sua competitividade, nomeadamente a sua capacidade de resposta e presença ativa no mercado global.

4. Do lado da organização, há um primeiro esforço de análise e perceção das oportunidades que o mercado objeto da missão comporta. Nessa altura é feita a mobilização no mercado de destino dos parceiros associativos e da rede diplomática, começando a ser definida uma agenda.

5. Com as inscrições recebidas, a requerente começa a trabalhar na procura de interlocutores no país de destino, à medida dos interesses das empresas portuguesas que integrarão a comitiva.

6. À saída de Portugal, as empresas levam consigo a informação sobre o mercado e perspectivas de abordagem (desenho de stand e imagem no mercado, posicionamento da empresa e respetivos produtos, apresentações, amostras, agendamento de reuniões com potenciais parceiros, etc.).

7. Uma vez no local, participam normalmente em seminários onde é feito o enquadramento das oportunidades e entraves do mercado, contactam com entidades oficiais e têm apoio logístico (transporte, tradução, entre outros) na deslocação às reuniões de negócios.

8. No âmbito do Quadro de Referência Estratégico Nacional (QREN) foi estabelecido o Sistema de Incentivos à Qualificação e Internacionalização de PME (SI Qualificação PME), aprovado pela Portaria 1463/2007 de 15 de

novembro, alterada pela Portaria 1101/2010, de 25 de outubro.

9. Considerando o âmbito deste Sistema de Incentivos e, na sua qualidade de associação empresarial, a requerente apresenta as candidaturas visando proporcionar às empresas de diversos setores, a participação em feiras e em missões empresariais, a realizar no estrangeiro, bem como a realização de estudos de mercado, tendo em vista a respetiva prospeção e presença nesses mesmos mercados. A modalidade dos projetos a que a requerente se candidata é denominada por "Projeto conjunto".

10. A requerente define, anualmente, um calendário de atividades, no qual determina quais as missões e feiras internacionais em que considera ser relevante a participação das empresas portuguesas, interessadas em participar no projeto.

11. Para cada projeto, a requerente elabora um orçamento de custos inerentes às respetivas participações, o qual deverá constar do processo da candidatura apresentada.

12. Do orçamento de cada participação em feiras e missões internacionais deverá constar o montante de custos globais do projeto, devendo identificar-se os custos comuns subdivididos em:

- i) custos comuns indivisíveis (relativos à divulgação, acompanhamento, avaliação e disseminação e custos com pessoal da entidade promotora) e;
- ii) os custos comuns distribuíveis pelas empresas (consultoria e assistência técnica contratada conjuntamente pelo promotor) e;
- iii) os custos a incorrer individualmente por cada Empresa.

13. Na prática, quando a requerente procede à realização dos custos inerentes à participação em feiras e missões internacionais, debita-os posteriormente às empresas participantes nestes eventos, de acordo com a respetiva correlação.

14. Posteriormente, quando a requerente recebe o montante do incentivo aprovado, e na sua qualidade de entidade promotora (e não beneficiária), entrega a cada empresa participante o respetivo montante a que cada uma couber.

15. Face ao recebimento deste incentivo, a requerente pretende ver confirmado o seu entendimento de que o mesmo não se encontra sujeito a IVA, tendo em conta o definido no artigo 16º, n.º 5, alínea c) do Código do IVA.

16. De facto, o incentivo em causa visa a participação de Pequenas e Médias Empresas (PME) nacionais em projetos de internacionalização, as quais são as efetivas beneficiárias do Sistema de Incentivos em causa, cabendo à requerente a figura de entidade promotora, enquanto Associação Empresarial. O SI em questão visa, de forma direta, operações relativas à transmissão de bens ou à prestação de serviços.

17. Face à natureza não tributável do incentivo recebido pela requerente, importa verificar de seguida se este facto tem alguma repercussão no exercício do direito à dedução do imposto.

18. Tendo em conta o seu objeto social e as atividades efetivamente exercidas, a requerente é um sujeito passivo com direito à dedução integral

do imposto suportado, na medida em que apenas pratica operações sujeitas a imposto e dele não isentas.

19. De facto, a requerente, liquida IVA em todas as suas operações ativas, na medida em que nenhuma beneficia de isenção inerente ao IVA.

20. Nesse pressuposto, de que a requerente é um sujeito passivo com direito à dedução integral do imposto, pretende ver confirmado que o facto de lhe ser atribuído o incentivo em causa, não tem impacto no seu direito à dedução do imposto.

21. Assim, a requerente, solicita a confirmação do seguinte entendimento:

i) O incentivo que a requerente auferir no âmbito de candidaturas ao Sistema de Incentivos à Qualificação e Internacionalização de PME, não se encontra sujeito a IVA, nos termos em que os montantes desta natureza encontram cabimento no previsto na alínea c) do n.º 5 do artigo 16º do Código do IVA.

ii) Segundo a requerente, os montantes em causa não são conexos com o preço de uma operação, não sendo estabelecidos em função do número de unidades transmitidas ou do volume de serviços prestados, não sendo igualmente fixados anteriormente à realização de operações.

iii) A requerente, atua na qualidade de entidade promotora de "Projetos conjuntos", os quais têm como beneficiários efetivos as PME que visem participar em projetos de internacionalização.

iv) A requerente pretende ver ainda confirmado o seu entendimento que, não sendo o incentivo em referência sujeito a IVA, e pelo facto de ser um sujeito passivo com direito à dedução integral do imposto suportado, esta situação não lhe afeta o seu direito à dedução.

II - ANÁLISE E ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

22. Consultado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, verifica-se que a requerente está inscrita para efeitos fiscais com a atividade principal de "Outras atividades associativas, N.E.", a que corresponde o CAE: 94995. Em sede de IVA, encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, com o tipo de operações "Misto com afetação real de todos os bens".

23. São sujeitos passivos de imposto as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente, com carácter habitual ou ocasional, realizam uma ou várias operações no âmbito de uma atividade económica, nos termos do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA).

24. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 1º do 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 nessa qualidade, englobando-se no conceito de prestação de serviços, todas as operações decorrentes da atividade económica que não sejam definidas como transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

25. Trata-se, pois, de um imposto que incide sobre as operações económicas, com vista a atingir o consumo, abstraindo-se, regra geral, da qualidade das entidades que efetuam essas operações.

26. A requerente é uma associação de direito privado sem fins lucrativos, que atua na área da promoção das capacidades económicas e dos produtos portugueses e no estímulo à produtividade e competitividade empresariais (cf. art. 1.º dos Estatutos). Trata-se de um sujeito passivo de imposto, dos referidos na alínea a) do n.º 1 do art.º 2º do CIVA, em relação à atividade que desenvolve.

27. Tendo em atenção que se trata de uma associação, cabe apurar se beneficia de alguma das isenções consignadas no art.º 9º do CIVA. Pese embora a requerente refira que, "liquida IVA em todas as suas operações ativas, na medida em que nenhuma beneficia de isenção inerente ao IVA" cabe salientar que, de acordo com o n.º 19 do art. 9.º do CIVA, estão isentas de IVA, "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".

28. Esta isenção é aplicável às prestações de serviços e transmissões de bens que reúnam cumulativamente os seguintes requisitos:

- (i) sejam efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa (nos termos do art. 10.º do CIVA);
- (ii) estejam em relação direta com os interesses dos seus associados;
- (iii) sejam exclusivamente remunerados por uma quota fixada nos termos dos estatutos.

29. A isenção do n.º 19 do art. 9.º do CIVA, traduz-se na dispensa de liquidação do imposto nas atividades exercidas pelo sujeito passivo, desde que nas condições ali referidas, não podendo, contudo, ser exercido o direito à dedução do imposto suportado nas aquisições (isenção denominada simples ou incompleta).

30. Por outro lado, as prestações de serviços que determinam o pagamento por parte dos associados de quaisquer outras importâncias, para além da quota fixada nos termos dos estatutos, não beneficiam da referida isenção, sendo por isso sujeitas a tributação nos termos gerais do CIVA.

31. Cabe ainda mencionar, que a requerente poderá ainda estar abrangida pela isenção estabelecida n.º 14 do art.º 9º do CIVA, de acordo com o qual, estão isentas de imposto, "*As prestações de serviços e as transmissões de bens com ela 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.*".

32. Relativamente ao enquadramento dos subsídios em sede de IVA, a alínea c) do n.º 5 do art. 16.º do CIVA, estabelece que o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto inclui, "*As subvenções diretamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações*".

33. Debruçando-se sobre esta matéria, escreve Rui Laires, in *Ciência e Técnica Fiscal*, 2007, n.º 419 "O Tratamento em IVA das Subvenções na Legislação e na Jurisprudência Comunitária", o seguinte: "A Sexta Diretiva consagra, na alínea a) do n.º 1 da parte A) do artigo 11º e no segundo travessão do primeiro parágrafo do n.º 1 do artigo 19º, normas respeitantes ao tratamento em sede de IVA das subvenções. (...) No sentido de apontar um critério geral que permita determinar se uma dada subvenção se deve ou não considerar abrangida pelo disposto na alínea a) do n.º 1 da parte A) do artigo 11º da Sexta Diretiva, o TJCE já enumerou os seguintes elementos:

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. cf. Rui Laires, in *Ciência e Técnica Fiscal*, 2007, n.º 419 "O Tratamento em IVA das Subvenções na Legislação e na Jurisprudência Comunitária.

34. Independentemente da designação atribuída - subsídio, subvenção, indemnização ou incentivo - o entendimento perfilhado pelo tribunal da União Europeia (cf. designadamente Processo C-184/00 - Office des Produits Wallons, acórdão de 22 de novembro de 2001) tem sido no sentido de considerar como incluído no valor tributável da operação, os subsídios que determinam uma redução no preço do bem ou serviço prestado pela entidade que o recebe.

"14 Assim, compete ao órgão jurisdicional de reenvio provar a existência de um nexo direto entre a subvenção e o bem ou o serviço em causa. Tal exige que se verifique, numa primeira fase, que os compradores do bem ou os destinatários do serviço beneficiam da subvenção concedida ao beneficiário desta. Com efeito, é necessário que o preço a pagar pelo comprador ou pelo destinatário seja fixado de modo que diminua na proporção da subvenção concedida ao vendedor do bem ou ao prestador do serviço, que constitui então um elemento de determinação do preço exigido por estes últimos. O órgão jurisdicional deverá apreciar se, objetivamente, o facto de uma subvenção ser paga ao vendedor ou ao prestador permite a este vender o bem ou fornecer um serviço a um preço inferior ao que exigiria na falta dessa subvenção. (...)17 A fim de verificar se a contrapartida representada pela subvenção é determinável, o órgão jurisdicional de reenvio poderá, por outro lado, comparar o preço a que os bens em causa são vendidos relativamente ao preço normal de custo, ou procurar saber se o montante da subvenção foi diminuído na sequência da falta da produção dos referidos bens. Se os elementos apreciados forem significativos, cabe concluir que a parte da subvenção que foi afetada à produção e à venda do bem constitui uma «subvenção diretamente relacionada com o preço». A este propósito, não é

necessário que o montante da subvenção corresponda rigorosamente à diminuição do preço do bem entregue, bastando que a relação entre esta e a referida subvenção, que pode ser fixa, seja significativa."

35. Os subsídios/incentivos que não preencham estes requisitos não são tributados. Regra geral, são considerados não tributados, os subsídios à exploração, atribuídos para melhorar a posição económica da entidade que os recebe (ou seja, destinados a compensar despesas gerais e correntes de exploração), que não sendo calculados com referência a preços ou quantidades vendidas ou em função do volume de serviços prestados, não se ajustam aos limites estabelecidos na alínea c) do n.º 5 do art.º 16.º do CIVA, e ainda os subsídios destinados a custear capital fixo (subsídios afetos ao financiamento de um bem de equipamento ou a dotações globais de equipamento).

36. No caso em análise, o Regulamento do Sistema de Incentivos à Qualificação e Internacionalização de PME (republicado pela Portaria n.º 1101/2010 de 25/10) ao abrigo do qual a requerente se candidata à atribuição do incentivo, define como suscetível de apoio, várias tipologias de investimento em fatores considerados dinâmicos da competitividade, entre os quais a internacionalização - conhecimento de mercados, desenvolvimento e promoção internacional de marcas, prospeção e presença em mercados internacionais, com exclusão da criação de redes de comercialização no exterior, e promoção e marketing internacional (cf. art.º 5º n.º 1 al. f).

37. Os projetos apresentados pelas entidades candidatas, podem assumir, entre outras, a modalidade de projeto conjunto - apresentado por uma ou mais entidades das referidas na alínea b) do n.º 1 do art.º 7º que, com o apoio de entidades contratadas, desenvolve um programa estruturado de intervenção num conjunto maioritariamente composto por PME. Nos termos do art.º 11º n.º 2, os projetos conjuntos devem ser previamente objeto de divulgação com vista à seleção e posterior pré-adesão das empresas, nas condições fixadas no n.º 2 do anexo A ao Regulamento.

38. No caso em apreço não se encontra provado o nexo direto entre o incentivo e os preços praticados pelas PME. Nessa medida, o incentivo não se ajusta aos limites conceptuais estabelecidos na alínea c) do n.º 5 do art.º 16º do CIVA.

Conclusões:

39. No situação em análise, não se demonstra que os preços nos diversos projetos de participação em feiras sofram uma redução diretamente proporcional ao incentivo recebido, sendo que o referido incentivo visa sobretudo cobrir o conjunto de custos de financiamento dos projetos com a participação em feiras e no estrangeiro.

40. Se a requerente realiza, simultaneamente, operações que não conferem o direito à dedução - isentas nos termos do n.º 19 e n.º 14 do art. 9.º do CIVA - e operações que conferem esse direito, qualifica-se como sujeito passivo "misto", obrigado, para efeitos do direito à dedução, à disciplina do art. 23.º do CIVA. Por consulta ao cadastro verifica-se que a requerente optou por um dos métodos de dedução previstos naquele artigo (método da afetação real).

41. No caso de sujeitos passivos mistos que utilizem o método da afetação real, existindo uma separação contabilística entre as aquisições de bens e serviços destinados à atividade que confere a dedução integral do IVA e as aquisições que dizem respeito à atividade sem direito à dedução, o recebimento de um subsídio/incentivo (tributado ou não), não altera o respetivo direito à dedução, inicialmente conferido a um ou outro setor