

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 1.º, 2.º, 9.º, 18.º
- Assunto: Enquadramento – Operações desenvolvidas por associação sem fins lucrativos
- Processo: n.º 3386, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-07-26.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ....**A**...», presta-se a seguinte informação.

**1.** A requerente, uma associação enquadrada, em sede de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), no regime normal de tributação, de periodicidade trimestral, pelo exercício de "outras actividades associativas, n. e.", vem expor e requerer nos seguintes termos: "Vimos (...) solicitar esclarecimento acerca do enquadramento em sede de IVA das actividades exercidas pela associação sem fins lucrativos que administramos. Assim as nossas principais fontes de rendimento são: **a)** Quotas associados **b)** Cursos variados ligados na área da jardinagem **c)** Conversas e palestras com temas ligados aos jardins e jardinagem **d)** Viagens e passeios nacionais organizados, com conteúdos ligados aos jardins **e)** Viagens e passeios internacionais organizados, com temas ligados aos jardins **f)** Livros, chás, produtos jardinagem (...) Agradecemos que para cada uma destas fontes de facturação nos esclarecessem se estamos isentos ou não de IVA no débito aos sócios e não sócios da Associação."

**2.** As operações elencadas pela requerente são qualificáveis como transmissões de bens ou prestações de serviços subsumíveis na norma de incidência objetiva ou real estabelecida na alínea a) do n.º.1 do art.º 1.º do Código do IVA (CIVA), a qual dispõe que estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado: "*As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal*".

**3.** Em complemento do exposto no ponto precedente, a alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA define nestes moldes sujeito passivo: "*As pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços (...)*"

**4.** Resulta do anteriormente exposto (pontos 2 e 3) que as operações realizadas pela requerente, sujeito passivo do imposto, são sujeitas a IVA, podendo ou não ser isentas deste tributo em virtude das condições concretas em que ocorram, como adiante veremos.

**5.** O art.º 9.º do CIVA contempla com a isenção do imposto algumas actividades que o legislador considerou dever beneficiar, pelo seu carácter eminentemente social, no estrito respeito, porém, dos requisitos nele exigidos. Trata-se de uma isenção incompleta, já que as entidades que dela usufruem não podem liquidar imposto nas suas operações, mas também não podem deduzir o IVA suportado a montante das mesmas (alínea a) do n.º 1

do art.º 20.º, a contrario sensu), o qual, desta forma, constitui um custo para esses sujeitos passivos.

**6.** Nesta conformidade, o n.º 19 do mencionado art.º 9.º estabelece que estão isentas de IVA: *"As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efectuadas no interesse colectivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objectivos 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"*.

**7.** Releva-se que esta isenção só é aplicável às prestações de serviços e transmissões de bens que reúnam cumulativamente os seguintes quesitos:

- Sejam efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa (art.º 10.º do CIVA);
- Em relação direta com os interesses dos seus associados;
- Sendo exclusivamente remuneradas por uma quota fixada nos termos dos estatutos.

**8.** De harmonia com este preceito, as prestações de serviços e as transmissões de bens que determinem o pagamento por parte dos associados de quaisquer outras importâncias (para além da quota fixada) não beneficiam da referida isenção, sendo por isso tributadas.

**9.** No que respeita ao conceito de organismos sem finalidade lucrativa para efeitos de isenção, o art.º 10.º do CIVA define-o assim: *"Para efeitos de isenção, apenas são considerados como organismo sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente: a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração; b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades 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 de imposto; d) Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto."*

**10.** Fora dos parâmetros traçados no ponto anterior, ou seja, se não se verificar a ocorrência simultânea dos quesitos assinalados, o organismo não é considerado sem finalidade lucrativa e não pode beneficiar das isenções que, no art.º 9.º do CIVA, contemplam aquele tipo de instituição.

**11.** Em contrapartida, se se verificar a conjugação do n.º 19 do art.º 9.º com o art.º 10.º, como atrás expusemos, não deve liquidar-se imposto relativamente às quotas percebidas dos associados, uma vez que elas constituem contraprestações de operações isentas (transmissões de bens ou prestações de serviços, ou ambas) ..

**12.** No que concerne aos "Cursos variados ligados na área da jardinagem", bem como às "Conversas e palestras com temas ligados aos jardins e jardinagem", estas prestações de serviços podem subsumir-se na disposição insita no n.º 14.º do citado art.º 9.º, desde que se verifiquem as condições nele explicitadas.

**13.** Efetivamente, aquele normativo abrange: *"As prestações de serviços e as transmissões com elas conexas, efectuadas por pessoas colectivas 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".*

**14.** Do expendido se infere que, se os mencionados eventos possuírem carácter científico, cultural, educativo ou técnico, e, novamente, como referimos atrás, a requerente for um entidade sem finalidade lucrativa nos exatos termos indicados no ponto 9, então estas operações podem usufruir, igualmente, de isenção. A não ser assim, a tributação far-se-á pela taxa normal, a que se referem os n.ºs 1, alínea c) e 3, ambos do art.º 18.º do CIVA.

**15.** No que respeita quer às "Viagens e passeios nacionais organizados, com conteúdos ligados aos jardins", quer às "Viagens e passeios internacionais organizados, com temas ligados aos jardins", é necessário definir previamente em que qualidade a requerente intervém para a prossecução destas atividades, com o objetivo de se encontrar o respetivo enquadramento em IVA.

**16.** Com efeito, se a requerente organizar circuitos turísticos em nome próprio perante os clientes e recorrer, para a realização dessas operações, a transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas por terceiros, estes factos enquadram-se na disciplina do Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de julho, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 206/96, de 26 de outubro. Se, ao invés, a requerente organizar os circuitos turísticos em nome e por conta do cliente, estas operações estão submetidas à disciplina geral do imposto.

**17.** Finalmente, no respeitante à transmissões de livros, chás e produtos de jardinagem, há a considerar diversas situações, que abordaremos de seguida. De qualquer forma, importa desde já assegurar que tais operações não são suscetíveis de beneficiar de isenção, por falta de previsão que disponha nesse sentido no articulado do CIVA.

**18.** No concernente ao caso específico dos livros, a verba 2.1 da Lista I anexa ao CIVA (bens e serviços sujeitos à taxa reduzida) contempla *"jornais, revistas de informação geral e outras publicações periódicas que se ocupem predominantemente de matérias de carácter científico, educativo, literário, artístico, cultural, recreativo ou desportivo e livros em todos os suportes físicos. Exceptuando-se as publicações ou livros de carácter obsceno ou pornográfico, como tal considerados na legislação sobre a matéria, e as obras encadernadas em peles, tecidos de seda ou semelhante".*

**19.** Sobre esta mesma questão, a Direcção de Serviços do IVA emitiu o ofício-circulado n.º 30 122, de 7 de janeiro de 2011, o qual esclarece na sua parte I, ponto 4, que estão *"contemplados nesta verba os livros, em todos os suportes físicos, designadamente, os formatos em CD ou DVD."*

**20.** O citado ofício-circulado clarifica, ainda, no ponto 5, que *"é excluída da verba a disponibilização de livros por via electrónica (em suporte desmaterializado), em sintonia, aliás, com o disposto no n.º 7 do artigo 18.º do CIVA, que determina que, às prestações de serviços por via electrónica se aplica a taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do mesmo artigo."*

**21.** Assim, de harmonia com o prescrito nesta verba, os livros transmitidos pela requerente são tributados à taxa reduzida a que se referem os n.ºs 1, alínea a), e 3, ambos do art.º 18.º do CIVA, a não ser que aqueles se apresentem em suporte desmaterializado ou ainda que em suporte físico, possuam cariz obsceno ou pornográfico, segundo a legislação aplicável, ou sejam encadernados em peles, tecidos de seda ou semelhante. Neste último caso, a tributação é à taxa normal.

**22.** No respeitante aos chás, deve, também, atender-se a duas possibilidades distintas, a saber: ou os chás são de plantas medicinais ou trata-se de infusões de quaisquer outras plantas. A primeira das tipificações indicadas é enquadrável na taxa reduzida, de acordo com a alínea d) da verba 2.5 da referida Lista I, que, inserindo-os na categoria dos "Produtos farmacêuticos e similares e respetivas substâncias ativas", nomeia: "Plantas, raízes e tubérculos medicinais no estado natural". Fora deste quadro, isto é, se os chás forem de plantas não medicinais, são tributados à taxa normal.

**23.** Quanto à venda de produtos de jardinagem, aos mesmos deve aplicar-se a taxa normal do imposto, por falta de previsão nas Listas I ou II (bens e serviços sujeitos a taxa intermédia) anexas ao CIVA.

**24.** Deste modo, verificando-se que a requerente, no exercício da sua atividade, efetua operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é determinada de acordo com os métodos de dedução relativa a bens e serviços de utilização mista, a que se refere o art.º 23.º do CIVA.

**25.** Nestes termos, deve apresentar a declaração de alterações de atividade referida no art.º 32.º do CIVA, procedendo ao preenchimento do quadro "Operações (IVA)", no qual assinalará, no campo "Tipo de Operações", que realiza operações que "conferem o direito à dedução" e outras "isentas que não conferem o direito à dedução", após o que indicará o método de dedução a adotar: "Afectação real de todos os bens e serviços utilizados" ou "Pro rata", formalizando a opção constante dos n.ºs 1, alínea b), e 2 do supracitado art.º 23.º.