

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 1º; 4º.

Assunto: Subsídio à exploração - Subsídio para financiamento dum "Plano de Comercialização e Vendas" que se materializa numa série de campanhas publicitárias para fomentar a promoção do turismo.

Processo: **nº 7889**, por despacho de 2015-12-22, 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.

FACTOS

- 1.** A requerente é uma pessoa coletiva enquadrada para efeitos do IVA no regime normal com periodicidade mensal.
- 2.** A sua atividade principal subsume-se na atividade hoteleira (CAE 55111) Hotéis com restaurantes), atividade que desenvolve na Região do
- 3.** No exercício de 2014 subscreveu um "Plano de Comercialização e Vendas" (PCV) que tem por objetivo a realização de diversas campanhas publicitárias para a promoção internacional da sua atividade, contratadas com fornecedores nacionais e estrangeiros.
- 4.** Estas campanhas publicitárias têm sido cofinanciadas pela Associação de Turismo do ou AXX, que é a Agência Regional de Promoção Turística (ARPT) na área promocional de Turismo do a quem compete o desenvolvimento e promoção do destino e seus produtos regionais.
- 5.** O mencionado PCV subscrito pela requerente e cofinanciado pela AXX tem por génese protocolos, que têm como objetivo a promoção do turismo, sector estratégico na economia nacional no que respeita ao emprego, ao investimento e às exportações:
 - i. Protocolo para a Promoção e Comercialização Turística Externa - Celebrado entre um Instituto Publico, as Entidades Regionais de Turismo (ERTs), e as Agências Regionais de Promoção Turística (ARPTs), entre as quais a AXX visando a promoção turística externa de Portugal.
 - ii. Contrato de Promoção Externa Regional - Celebrado entre o Turismo de Portugal I.P. e AXX, que tem por objeto a execução do Plano Regional de promoção Turística da Área do e estabelece as condições do seu financiamento, bem como o seu acompanhamento, controlo e fiscalização.
 - iii. Protocolo entre a AXX e a requerente - Estabelece por um lado as regras de financiamento do Plano Regional de Promoção Turística da Área Promocional de Turismo do, e por outro as condições gerais e especiais de cofinanciamento pela AXX do PCV apresentado pela requerente, bem como a sua execução e acompanhamento.

6. No âmbito deste protocolo entre a AXX e a requerente, esta última, associada daquela, comprometeu-se a participar financeiramente a prossecução dos objetivos da AXX, em complemento da sua quota de associada, mediante a entrega de uma quota extraordinária para o financiamento do Plano Regional de Promoção Turística do ..., participação financeira que, para o ano de 2014, ascendeu a e € zzzzz, acrescido de IVA.

7. Adicionalmente, e de forma totalmente independente à anterior quotização extraordinária, a AXX, obrigou-se a atribuir, à requerente, um subsídio para financiamento do PCV que se materializa numa série de campanhas publicitárias para promover a sua atividade, contratadas com fornecedores nacionais e estrangeiros, as quais, ao fomentar diretamente atividade da requerente, contribuíram, indiretamente para a promoção da região do

8. Acrescenta, a requerente, que o subsídio que lhe foi atribuído pela AXX não tem como contrapartida, nem como requisito prévio para a sua concessão, qualquer redução de preços ou fornecimento de condições comerciais acordadas pela requerente com os seus clientes, no exercício da sua atividade hoteleira.

9. Do ponto de vista do procedimento, o mencionado subsídio atribuído pela AXX à requerente, tem sido pago em prestações e nos prazos e condições seguintes:

i. Uma prestação equivalente a (..) % do montante da quota extraordinária satisfeita pela requerente à AXX a qual constitui adiantamento para a execução das ações elegíveis previstas no PCV e foi paga nos yy dias subsequentes à assinatura do mencionado protocolo subscrito entre a requerente e a AXX;

ii. Uma prestação equivalente a (..) % do montante da quota extraordinária paga em duas prestações parcelares à medida que a requerente apresenta cópias dos comprovativos do pagamento de novas faturas referentes a outras campanhas publicitárias efetuadas no âmbito do referido PCV.

ENQUADRAMENTO

10. A matéria respeitante a subvenções (decorrente do disposto na alínea a) do nº 1 da Parte A) do artigo 11º da Sexta Diretiva IVA que corresponde ao artigo 73º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho [Diretiva IVA]), encontra-se regulada na alínea c) do nº 5 do artigo 16º do Código do IVA (CIVA) o qual impõe a inclusão, no valor tributável, das "subvenções diretamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações".

11. Decorre de alguma jurisprudência comunitária, a definição de subvenção como *"a ocorrência de uma atribuição patrimonial a um sujeito passivo do IVA, que seja proveniente, ou com recurso a verbas, de um organismo internacional ou de um organismo público nacional [...] que dependa do cumprimento de certos requisitos pela entidade que é subvencionada, normalmente associados à satisfação de um dado objetivo, à assunção de*

uma dada conduta ou à realização de uma certa tarefa ou projeto, indo ao encontro de uma necessidade coletiva ou visando a prossecução de um interesse de natureza pública" (cf. Rui Laires, in *Ciência e Técnica Fiscal*, 2007, nº 419 "O Tratamento em IVA das Subvenções na Legislação e na Jurisprudência comunitária").

12. Os limites concetuais da alínea c) do nº 5 do artigo 16º do CIVA, impõem, para se incluir as subvenções no valor tributável, que o elemento de conexão entre a subvenção e o preço das operações subvencionadas, resulte de forma inequívoca, do facto de o montante das subvenções ser determinado com referência, quer ao preço de venda, quer às quantidades vendidas ou volume de serviços prestados.

13. As subvenções, para serem efetivamente incluídas no valor tributável devem, pois, preencher cumulativamente as seguintes condições:

- a. Ser estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume de serviços prestados;
- b. Serem fixadas anteriormente à realização das operações.

14. Em termos do Direito da União, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) tem utilizado, uma perspetiva estrita do âmbito da alínea a) do nº 1 da Parte A) do artigo 11º da Sexta Diretiva (atual artigo 73º da Diretiva IVA).

15. Em vários acórdãos, o TJUE, tem sustentado que somente as subvenções (ou parte delas) tidas como contrapartida (ou um elemento da contrapartida) de operações tributáveis podem ser objeto de tributação em IVA (cf. Acórdão de 22 de novembro de 2001 (processo C-184/00, caso OPW, Colect p. I-9115, nº 15); acórdão de julho de 2004 (processo C-381/01, Comissão/Itália, Colect. p. I-6845, nº 32).

16. Considera pois, o TJUE, não ser suficiente, *"o simples facto de uma subvenção poder ter influência sobre os preços dos bens entregues ou dos serviços prestados pelo organismo subvencionado"* para ser incluída no âmbito do disposto na alínea a), do nº 1, da parte A do artigo 11º da Sexta Diretiva, defendendo a necessidade de, para tal, se verificarem cumulativamente as seguintes condições:

- c. A autoridade que concede a subvenção não ser o destinatário das operações tributáveis realizadas pelo sujeito passivo subvencionado;
- d. A subvenção ser paga à entidade subvencionada para que esta, especificamente, transmita um determinado número de bens ou serviços, sendo-lhe somente reconhecido o direito a auferir a subvenção na medida em que tais operações sejam por ela efetuadas;
- e. A subvenção permitir à entidade subvencionada praticar preços inferiores aos que exigiria na falta da subvenção (sendo os adquirentes dos bens e serviços beneficiários de um preço proporcionalmente diminuído);
- f. A contrapartida que a subvenção representa, seja já determinada ou, pelo menos determinável, não sendo necessário que o montante subvencionado corresponda rigorosamente à diminuição do preço, bastando que o seja de forma significativa.

17. Nos termos do protocolo, celebrado entre a requerente e a AXX, esta última atribui à primeira um subsídio para financiamento do plano de

comercialização e vendas da primeira, o qual consiste essencialmente na contratação de fornecedores nacionais e estrangeiros para diversas ações a efetuar em diversos mercados, agentes, feiras de turismo e similares, cujo benefício se estende ao próprio país e à sua economia.

18. O financiamento no âmbito deste protocolo não é atribuído em função do número de serviços prestados, correspondendo a um subsídio à exploração, atribuído para melhorar a situação económica da requerente, através de compensações pelos custos de financiamento dos projetos de promoção da atividade turística da requerente e através da qual se beneficia a economia da Região de turismo do e do país.

19. De acordo com os critérios da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre esta matéria, referidos no ponto 16 desta informação, o subsídio protocolado entre a AXX e a requerente não se enquadra nos limites concetuais previstos na alínea c) do nº 5 do artigo 16º do CIVA, pelo que se afigura não serem de incluir no valor tributável sujeito a IVA.

CONCLUSÃO

20. O financiamento no âmbito do protocolo em apreço entre a AXX e a requerente, não é atribuído em função do número de serviços prestados e configura um subsídio à exploração.

21. Não se enquadrando nos limites concetuais previstos na alínea c) do nº 5 do artigo 16º do CIVA, o referido subsídio não é de incluir no valor tributável sujeito a IVA.