

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al. 14) do art. 9.º; al. c) do n.º 1 do art. 18.º

Assunto: Enquadramento: Organismo sem finalidade lucrativa – Fundação que organiza congressos anuais, de acesso gratuito aos seus utentes – Suporte financeiro das organizações, com recurso a doadores.

Processo: **nº 11895**, por despacho de 26-05-2017, da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação da Diretora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre prestar a seguinte informação:

I – PEDIDO

1. A requerente começa por referir que é uma fundação de direito espanhol com representação permanente em Portugal, sendo um organismo sem finalidade lucrativa na aceção do artigo 10.º do Código do IVA (CIVA).

2. Segundo a mesma, a atividade que desenvolve tem-se materializado exclusivamente na organização de congressos anuais, de acesso gratuito aos seus utentes, tendo em vista a divulgação aos jovens de valor humanos universais, através da apresentação de testemunhos por parte de oradores convidados.

3. Realizou quatro congressos em Lisboa (em 2014, 2015, 2016 e 2017) e três congressos no Porto (2015, 2016 e 2017).

4. De modo a angariar meios financeiros necessários para desenvolver a sua atividade principal - a realização de congressos - a requerente tem captado apoios junto de várias entidades estabelecidas em Portugal, disponibilizando-lhes diferentes propostas de patrocínio, nomeadamente a possibilidade de as mesmas verem o seu nome ou designação social, os seus logótipos ou as suas principais marcas comerciais associadas aos referidos eventos.

5. Por outro lado, a forma de divulgação do nome ou designação social dos patrocinadores dos eventos organizados, não é feita de modo idêntico e uniforme relativamente a todas as entidades, variando, pelo contrário, em função do valor do pagamento realizado, do qual resultará a distinção entre as figuras de "patrocinador principal", "patrocinador" e "apoiente".

6. A requerente entende que os aludidos pagamentos realizados pelos patrocinadores têm um intuito predominantemente comercial.

7. Todavia, considera que o facto de realizar, a título incidental, as referidas prestações de serviços, não põe em causa o seu estatuto de «organismo sem finalidade lucrativa», designadamente por não violar as condições legais elencadas nas alíneas c) e d) do artigo 10.º do CIVA.

8. A alínea c) do artigo 10.º do CIVA impõe que as entidades em apreço pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, nos casos de operações não suscetíveis de homologação, sejam praticados preços inferiores aos exigidos pelas empresas comerciais submetidas a tributação,

relativamente ao mesmo tipo de bens ou serviços, complementando, paralelamente, a alínea d) do referido artigo, que o sujeito passivo não se poderá encontrar em concorrência direta com outros sujeitos passivos de imposto.

9. Ora, efetivamente, resulta evidente que a atividade principal desenvolvida pela requerente não foi objeto de qualquer homologação de preços por parte de entidades públicas com algum poder tutelar do sector em que aquela se enquadra.

10. Já quanto à prática de preços inferiores aos exigidos para operações análogas, entende que a referida condição legal está verificada relativamente à sua atividade principal, já que os eventos que promove são disponibilizados de forma totalmente gratuita.

11. Ademais, faz notar a ausência de um mercado onde operadores comerciais disponibilizem palestras com o objetivo único de divulgação de valores humanos universais, não se encontrando, por conseguinte, em concorrência direta ou de forma mediata com outros sujeitos passivos de imposto, na aceção da alínea d) do artigo 10.º do CIVA.

12. Posto isto, a atividade desenvolvida pela requerente não coloca outros sujeitos passivos numa posição concorrencialmente desfavorável, não sendo suscetível de provocar distorções de mercado em detrimento de outros operadores sujeitos passivos, salvaguardando-se, assim, o respeito pelo princípio da neutralidade fiscal do IVA.

13. Atendendo a todas as considerações expostas, a requerente considera que deve ser qualificada como um «organismo sem finalidade lucrativa», para efeitos da isenção em apreço, nomeadamente por preencher, simultaneamente, todos os requisitos elencados no artigo 10.º do CIVA.

14. No que respeita aos serviços prestados pela requerente no âmbito dos eventos que organiza em execução do seu objeto e fins estatutários, os quais têm como destinatários entidades terceiras que não os seus utentes, a mesma considera que estas são suscetíveis de beneficiar da isenção prevista na alínea 14) do artigo 9.º do CIVA.

15. Isto porque, os patrocínios são um modo de angariar meios financeiros necessários para desenvolver a sua atividade principal - realização de congressos.

16. Efetivamente, como contrapartida pelos pagamentos realizados, a requerente permite a associação de patrocinadores à realização do evento, facultando, nomeadamente, a utilização dos espaços onde os eventos decorrem para divulgação de mensagens publicitárias, com menção a marcas, produtos, etc.

17. A determinação do valor destes serviços tem por referência o custo total associado à organização do evento, sendo qualquer excedente obtido aplicado na realização dos subsequentes eventos.

18. Definido este elemento - custo total do evento - a requerente está em condições de determinar, atenta a área disponível para divulgação das respetivas mensagens publicitárias, qual o valor que cada patrocinador terá de contribuir para obter o estatuto de "patrocinador principal", de "patrocinador" e de "apoiente".

19. A requerente considera ser patente a circunstância de as prestações de serviços que realiza (i.e., divulgação publicitária nos eventos que organiza como contrapartida do patrocínio auferido pela Fundação) no âmbito da prossecução dos seus fins estatutários se encontrarem inelutavelmente correlacionados com congressos de natureza científica, cultural e educativa.

20. Por conseguinte, a requerente entende que, além de lhe dever ser expressamente reconhecido o estatuto de «organismo sem finalidade lucrativa» para efeitos de IVA, deverá igualmente reconhecer-se que os serviços que presta aos patrocinadores dos eventos que organiza são passíveis de beneficiar da isenção prevista na alínea 14) do artigo 9.º do CIVA.

21. Face ao exposto pretende saber se:

(i) Os serviços prestados no âmbito dos eventos que organiza em execução do seu objeto e fins estatutários, os quais têm como destinatários entidades terceiras que não os seus utentes, serão suscetíveis de beneficiar da isenção prevista na alínea 14) do artigo 9.º do CIVA;

(ii) Os montantes pagos pelas entidades patrocinadoras dos eventos (denominados "congressos") promovidos pela requerente em Portugal, como contrapartida das prestações de serviços que lhes são incidentalmente prestadas pela requerente no âmbito desses eventos beneficiam da isenção de IVA prevista na alínea 14) do artigo 9.º do CIVA;

(iii) Concluindo-se que a sua atividade consiste, em exclusivo, na realização de prestações de serviços isentas de IVA que não conferem qualquer direito à dedução, está a mesma desonerada do cumprimento das obrigações acessórias constantes do artigo 29.º, n.º 1, alíneas b), c), d) e g) do CIVA, por força do disposto no n.º 3, alínea a) do mesmo normativo.

II - QUADRO LEGAL APLICÁVEL

22. Verifica-se, por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, que a requerente se encontra enquadrada pela atividade de "outras atividades associativas, N.E.", CAE 94995, com a indicação que pratica exclusivamente operações que não conferem o direito à dedução, nos termos do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), desde 1 de janeiro de 2017.

23. De harmonia com a alínea 19) do artigo 9.º do CIVA estão isentas *"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"*.

24. Esta isenção é, assim, aplicável às transmissões de bens e/ou prestações de serviços efetuadas por entidades que reúnam, cumulativamente, os seguintes requisitos:

i) sejam consideradas organismos sem finalidade lucrativa (artigo 10.º do CIVA);

ii) as citadas operações sejam efetuadas em relação direta com os interesses dos seus associados;

iii) sejam exclusivamente remuneradas por uma quota fixada nos termos dos respetivos estatutos.

25. Efetivamente, para poderem beneficiar da referida isenção, os sujeitos passivos têm de ter a natureza de organismo sem finalidade lucrativa, pelo que é necessário encontrarem-se verificadas as condições previstas no artigo 10.º do CIVA, isto é:

(i) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração;

(ii) 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;

(iii) 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;

(iv) Não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto.

26. A referida isenção traduz-se na dispensa de liquidação de IVA no exercício da atividade implicando, igualmente, a impossibilidade de dedução do imposto suportado nas aquisições efetuadas.

27. Importa, ainda, referir que, caso as prestações de serviços ou transmissões de bens efetuadas pelos sujeitos passivos enquadrados na citada isenção determinem o pagamento por parte dos associados (ou de terceiros), de quaisquer outras importâncias para além da quota fixada nos termos dos estatutos, tais operações não beneficiam da isenção da alínea 19) do artigo 9.º do CIVA, devendo ser sujeitas a imposto nos termos gerais daquele Código.

28. Por outro lado, no que respeita à primeira condição prevista no artigo 10.º do CIVA, de que os organismos não visem a obtenção sistemática de lucros, o TJUE salientou, no seu acórdão de 21 de março de 2002 (C-174/00, Kennermer Golf, Colect. p.I-3293, n.ºs 18 a 21), que a mesma se reporta aos próprios organismos, e não às operações referidas de forma objetiva na norma de isenção.

29. Quando a norma se refere a organismos sem fins lucrativos, o seu objetivo é conceder um tratamento mais favorável a determinados organismos cujas atividades são orientadas para fins distintos dos comerciais.

30. No que respeita à necessidade de homologação de preços, refere Rui Lares que *"[m]ostra-se crucial, em qualquer caso, que os preços sejam fixados em função do interesse público dos utentes dos bens ou serviços disponibilizados pelos organismos em causa, e não apenas para dar satisfação formal ao requisito de isenção disposto na parte inicial da alínea c) do artigo 10.º do CIVA"*.

31. E prossegue dizendo que *"na falta de preços homologados administrativamente, a parte final da alínea c) do artigo 10.º do CIVA impõe que sejam praticados preços inferiores aos exigidos pelas empresas comerciais submetidas a tributação, relativamente ao mesmo tipo de bens ou serviços. Pese embora as dificuldades inerentes à comparação da qualidade e*

do preço entre bens ou serviços da mesma natureza disponibilizados no mercado, compreende-se a razão de ser desta condição. O objetivo da alínea c) parece assegurar que as pessoas que são os utentes, adquirentes ou destinatários finais dos bens disponibilizados (...) sejam realmente beneficiadas pelo facto destes organismos terem direito à isenção".

32. Efetivamente, as isenções atualmente consignadas no n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006), são concedidas, não por estarem em causa organismos sem finalidade lucrativa, mas sim por estarem em causa atividades de interesse geral, e pelo benefício que esta acarreta para os utentes em termos económicos e sociais, de modo a permitir que estes tenham acesso a certos bens e serviços a um preço inferior ao disponibilizado pelas empresas comerciais.

33. Segundo aquele autor, a condição prevista na alínea d) do artigo 10.º do CIVA deve ser interpretada no sentido de que não visa impedir a isenção dos organismos sem finalidade lucrativa em todos os casos em que estes entrem em concorrência direta - disponibilizando no mercado os mesmos tipos de bens ou serviços comercializados por empresas submetidas a tributação a preços inferiores - mas apenas quando a eventual isenção de que beneficiassem pudesse gerar distorções de concorrência com empresas comerciais, conforme decorre da Diretiva.

34. No que concerne à análise do caso em apreço importa, ainda, fazer referência à alínea 14) do artigo 9.º do CIVA, nos termos da qual estão isentas de imposto *"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"*.

35. A respeito dos patrocínios recebidos para custear os congressos organizados pela requerente, importa fazer referência à Circular n.º 12, de 19/04/2002, da Direção de Serviços do IRC e da Direção de Serviços do IVA, que estabelece que nos casos em que a regalia se traduza numa associação pública do doador a determinada iniciativa, deve atender-se também ao modo como essa associação se produz, considerando que, quando os donativos são concedidos no âmbito da legislação do mecenato, se deve admitir que esteja associada a regalia da divulgação do nome do mecenas, desde que essa regalia não apresente "natureza comercial".

36. Na aludida Circular acrescenta-se que se podem estabelecer as seguintes linhas de orientação:

a) Se a regalia consistir na associação do nome do doador a certa iniciativa tendo como fito a busca de uma imagem pessoal ou institucional de responsabilidade cívica, que o identifique junto do público em geral, porque o espírito de liberalidade do doador é preponderante, estar-se-á perante donativos enquadráveis no Estatuto de Mecenato;

b) Se, em vez disso, a regalia consistir na associação a certa iniciativa dos produtos comercializados pelo doador ou mesmo do seu nome mas tendo como fito a sua promoção junto dos respetivos consumidores, porque o espírito de liberalidade do doador é marginalizado, estar-se-á perante mero patrocínio.

III - APRECIÇÃO DA SITUAÇÃO CONCRETA

37. Sendo a requerente um organismo sem finalidade lucrativa, face ao disposto no artigo 10.º do Código do IVA (CIVA), considera-se que a sua atividade, quando consubstanciada na organização de eventos relacionados com a divulgação aos jovens de valor humanos universais, revestindo um carácter cultural e educativo, beneficia de enquadramento da alínea 14) do artigo 9.º do CIVA, sendo por conseguinte isenta de imposto, independentemente da qualidade dos seus destinatários.

38. Já no que respeita aos patrocínios, referindo a própria requerente que estes têm um intuito predominantemente comercial, estando associados a uma prestação de serviços de publicidade, afigura-se que os mesmos constituem a contraprestação de uma operação tributável, devendo ser tributados à taxa normal (23%), nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

39. Tal implica uma alteração do enquadramento da associação para sujeito passivo misto, mediante a entrega de uma declaração de alterações, nos termos do artigo 32.º do CIVA, nela indicando que realiza simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito. Deve, ainda, indicar qual o método de dedução que pretende utilizar, nos termos do artigo 23.º do CIVA.

40. Sendo um sujeito passivo misto, encontra-se obrigado à entrega da declaração periódica, em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, devendo ainda emitir obrigatoriamente uma fatura por cada prestação de serviços que realize, nos termos da alínea b) do referido preceito.

41. Contudo, conforme decorre do n.º 20 do artigo 29.º do CIVA, a obrigação referida na alínea b) do n.º 1, isto é, a obrigação de faturação, pode ser cumprida mediante a emissão de outros documentos relativamente às transmissões de bens e prestações de serviços isentas ao abrigo do artigo 9.º do CIVA.