

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 16º; 29º, nº1, al. b)
- Assunto: Subvenções - IPSS, recetora de subvenções - ... criação de serviço de acompanhamento à população idosa, portadores de deficiência, aos serviços de saúde, instituições bancárias, pequenas reparações e consertos em habitações;
- Processo: nº 13749, por despacho de 02-08-2018, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitado ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. A Requerente é uma Irmandade da Misericórdia e encontra-se registada como Instituição Particular de Solidariedade Social (IPSS).
2. Obtendo também rendimentos derivados do exercício de atividades comerciais desenvolvidas fora do âmbito dos seus fins estatutários, está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de tributação com periodicidade trimestral.
3. Tendo celebrado protocolo de colaboração com o Município de, relativo à atribuição de apoio para o Projeto, questiona o seguinte:
 - (i) Qual o enquadramento, para efeitos de IVA, do valor a receber de 27....,50€ que será pago em 12 mensalidades?
 - (ii) Emitindo-se fatura ao Município de para titular o recebimento atrás referido, deve este valor constar da declaração periódica de IVA?
 - (iii) Emitindo-se fatura ao Município de para titular o recebimento atrás referido, qual o código de isenção ou de não liquidação que deve ser selecionado?
4. Consultado o protocolo celebrado com o Município, que a Requerente junta em anexo ao pedido de informação, verifica-se que o mesmo tem por objeto, na cláusula primeira, «o estabelecimento dos termos e condições da atribuição do apoio pelo primeiro outorgante ao segundo outorgante para desenvolvimento do Projeto, que consiste, na criação de um serviço de acompanhamento/encaminhamento à população idosa, nomeadamente, aos portadores de deficiência, designadamente: acompanhamento aos serviços de saúde, para a realização de consultas, exames médicos e/ou serviços similares; acompanhamento a instituições bancárias; acompanhamento à Câmara Municipal, Serviço de Finanças, Cartório Notarial, entre outros; pequenas reparações e consertos em habitações; pequenos serviços de costura; promover eventos de convívio, através de festas e excursões; acompanhamento às pessoas mais carenciadas; workshops».
5. Prevê, enquanto obrigação do primeiro outorgante, a concessão de um apoio anual de 27,50€, correspondendo a cerca de 55% dos custos estimados por ano, sendo a execução e desenvolvimento do projeto acompanhado por um técnico do Município a designar. O apoio será pago em

12 mensalidades, até ao dia dez de cada mês.

6. Por consulta dos dados de atividade da Requerente, verifica-se que está efetivamente enquadrada no regime normal de tributação, com periodicidade trimestral, pelo exercício das seguintes atividades: "Outras atividades de apoio social sem alojamento, N.E (CAE principal 88990); Atividades de apoio social para pessoas idosas, sem alojamento (CAE 088101); Outras atividades de serviço de refeições (CAE 056290); Atividades de cuidados para crianças, sem alojamento (CAE 088910); Outras atividades de saúde humana, N.E (CAE 086906).

II - ANÁLISE

7. O valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto corresponde, regra geral, ao valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, conforme determina o artigo 16.º, n.º 1 do Código do IVA (CIVA).

8. O artigo 16.º n.º 5 alínea c) do CIVA, por sua vez, clarifica que as subvenções diretamente conexas com o preço de cada operação são parte integrante do valor tributável.

9. Efetivamente, dispõe a citada norma que "*[o] valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto, inclui: (...) c) 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*".

10. Esta disposição corresponde à transposição para o ordenamento jurídico nacional do disposto no artigo 73.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva do IVA), relativa ao sistema comum do imposto.

11. A questão do tratamento em IVA das subvenções foi já objeto de várias decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

12. Paradigmaticamente, no processo C-184/00, de 20 de novembro de 2001, «Office des produits wallons ASBL», que se debruçou sobre a questão de saber se subvenções de funcionamento que cobrem uma parte das despesas de exploração de uma associação privada sem fins lucrativos devem ser compreendidas na matéria coletável para o cálculo do IVA, por aplicação do artigo 11.º, A, n.º1, alínea a) da Sexta Diretiva [que atualmente corresponde ao artigo 73.º da Diretiva do IVA], o Tribunal concluiu que aquela disposição deve ser interpretada no sentido de que compreende unicamente as subvenções que constituem a contrapartida total ou parcial de uma operação de entrega de bens ou de prestação de serviços e que são pagas por um terceiro ao vendedor ou ao prestador de serviços.

13. Na sua fundamentação, o Tribunal começa por clarificar que o artigo 11.º, A, n.º1, alínea a) da Sexta Diretiva tem em vista situações em que estão em causa três partes: a autoridade que concede a subvenção, o organismo que dela beneficia e o comprador do bem ou o destinatário do serviço respetivamente entregue ou prestado pelo organismo subvencionado.

14. Além disso, realçou que as subvenções de funcionamento que abrangem uma parte dos custos de exploração têm quase sempre influência sobre o preço de custo dos bens entregues e dos serviços prestados pelo organismo subvencionado. Com efeito, na medida em que oferece bens ou serviços específicos, o referido organismo poderá normalmente fazê-lo a preços que não poderia praticar se tivesse ao mesmo tempo de repercutir os seus custos e obter lucros.

15. No entanto, para o Tribunal, o simples facto de uma subvenção poder ter influência sobre os preços dos bens entregues ou dos serviços prestados pelo organismo subvencionado não basta para a tornar tributável. Para que a subvenção esteja diretamente relacionada com o preço de tais operações é necessário, além disso, que seja especificamente paga ao organismo subvencionado para que este forneça um bem ou preste um serviço determinado. Apenas neste caso é que uma subvenção pode ser considerada a contrapartida da entrega de um bem ou da prestação de um serviço sendo, portanto, tributável.

16. De resto, para verificar se a subvenção constitui uma contrapartida desse tipo, o preço do bem ou do serviço deve ser determinado, quanto ao seu princípio, o mais tardar, no momento em que ocorre o facto gerador.

17. Apenas a parte da subvenção identificada como sendo a contrapartida de uma operação tributável pode, sendo caso disso, ser sujeita a IVA.

18. Para Rui Laires, em "O Tratamento em IVA das Subvenções na Legislação e na Jurisprudência Comunitária", Ciência e Técnica Fiscal, 2007, n.º 419, p.43-45, da jurisprudência do TJUE podem retirar-se os seguintes critérios para determinar se a subvenção deve ser tributada:

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.

19. Tendo em consideração estes critérios, adotados pelos Serviços, considera-se que os subsídios que não preenchem os requisitos acima enunciados não são tributados.

20. De resto, são em geral 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 no artigo 16.º, n.º 5, alínea c) do CIVA, e ainda os subsídios destinados a custearem capital fixo (subsídios afetos ao financiamento de um bem de equipamento ou a dotações globais de

equipamento).

21. No caso em apreço, tendo em conta que o Protocolo que está na base da atribuição da subvenção implica que a Requerente realize uma série de prestações distintas (acompanhamento a serviços de saúde, acompanhamento a instituições bancárias, reparações e consertos em habitações, promoção de eventos de costura, promoção de eventos de convívio, acompanhamento a pessoas mais carenciadas, workshops) importará verificar, para efeitos da sua eventual tributação, se cada uma destas prestações dá origem a um pagamento específico e identificável ou se a subvenção é paga globalmente para abranger o conjunto dos custos de funcionamento da Requerente.

22. Apenas na primeira situação se poderá considerar que a subvenção é parte da contrapartida de uma operação tributável e, como tal, sujeita a IVA (cf. §14 e 15 do acórdão C-184/00), embora abrangida pela isenção prevista no artigo 9.º, alínea 7) do CIVA, na medida em que os serviços prestados pela Requerente (IPSS) o sejam no âmbito da sua atividade habitual de assistência social, enquanto estabelecimento para crianças e jovens deficientes, lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos, ainda que realizados fora das suas instalações.

23. Caso a subvenção seja paga globalmente para abranger o conjunto dos custos de funcionamento da Requerente, o que parece ser o caso, não pode ser considerada a contrapartida das prestações de serviços realizadas, não havendo, como tal, sujeição a imposto e inexistindo por isso, também, a obrigação de emissão de fatura a que se refere o artigo 29.º, n.º 1, alínea b) do CIVA.

24. Ainda neste pressuposto, os valores recebidos não são relevados na declaração periódica de IVA.

III - CONCLUSÃO

25. Para que a subvenção seja tributável em sede de IVA, por aplicação do disposto no artigo 16.º, n.º 5, alínea c) do CIVA, é requisito essencial que a subvenção atribuída pelo Município seja concedida para que a Requerente pratique preços mais baixos, de que sejam beneficiários os adquirentes ou destinatários dos bens ou serviços e, ainda que a contrapartida representada pela subvenção esteja determinada ou seja determinável aquando da realização das operações a que respeita.

26. Caso a subvenção seja paga globalmente para abranger o conjunto dos custos de funcionamento da Requerente, não podendo ser considerada como contraprestação pelos serviços prestados, estará fora do âmbito de incidência do imposto, inexistindo, neste caso, a obrigação de emissão de fatura a que se refere o artigo 29.º, n.º 1, alínea b) ou a obrigação de relevação dos valores recebidos na declaração periódica de IVA.