

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 16º; 18º, 29º.
- Assunto: Donativos – Realizados a IPSS's – Donativos que têm associado a prestação de determinados serviços, constituem a contraprestação de uma operação tributável, e consequentemente tributados.
- Processo: **nº 13719**, por despacho de 2019-02-28, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), apresentado pela Requerente, presta-se a seguinte

INFORMAÇÃO

I - QUESTÃO APRESENTADA

1. A Requerente é uma Associação que está registada no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes pela atividade a título principal de "Actividades de apoio social com alojamento, n.e." CAE 87902 e a título secundário de "Alojamento mobilado para turistas" CAE 55201, "Ensinos secundário tecnológico, artístico e profissional" CAE 85320, "Ensino superior" CAE 85420, "Outras actividades de serviço de refeições" CAE 56290, "Cafés" CAE 56301, "Educação pré-escolar" CAE 85100, "Ensino básico (1.º ciclo)" CAE 85201, "Actividades de cuidados para crianças, sem alojamento" CAE 88910, "Act. apoio social para pessoas idosas, sem alojamento" CAE 88101, "Com.ret. prod. médicos e ortopédicos, estab. espec." CAE 47740, "Actividades dos estabelecimentos de saúde com internamento" CAE 86100, "Actividades prática médica clínica geral, ambulatório" CAE 86210, "Act. prática médica clínica especializada, ambulatório" CAE 86220 "Actividades de medicina dentária e odontologia" CAE 86230, "Actividades de ambulâncias" CAE 86902, "Actividades de enfermagem" CAE 86903, "Outras actividades de saúde humana, n.e." CAE 86906, "Prod electric. Origem eólica, geotérmica, solar, n.e." CAE 35113 e "Lavagem e limpeza a seco de têxteis e peles" CAE 96010.

2. Para efeitos de IVA, está enquadrada no regime normal de tributação de periodicidade mensal, desde 2015.01.01. Caracteriza-se por ser um sujeito passivo misto, recorrendo ao método da afetação real de todos os bens, para efeitos do direito à dedução.

3. A Requerente vem solicitar esclarecimento sobre: **i)** se no caso de haver lugar a prestações de serviços de professores (leccionar) e de empresas de marketing, a título gratuito, a IPSS's ou outras instituições que gozem dos mesmos benefícios, podem estas emitir recibo de donativo; **ii)** se o prestador, desde que os seus serviços não beneficiem de isenção de IVA, tem que emitir a fatura com esse imposto, mesmo que não repercuta o pagamento do mesmo ao cliente; **iii)** havendo movimento na conta corrente dos prestadores de serviços por via da fatura emitida, a conta corrente terá de ser saldada. Qual é o documento suporte mais adequado para a contabilização do movimento de liquidação da dívida em conta corrente.

II - ENQUADRAMENTO LEGAL E CONCLUSÃO

4. Nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA consideram-se prestações de serviços a título oneroso as prestações de serviços a título gratuito efetuadas pela empresa para fins alheios à mesma.

5. A Administração Fiscal divulgou várias orientações respeitantes ao enquadramento fiscal dos donativos, através das circulares n.ºs 12/2002, de 19 de abril, da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (DSIRC) e da Direção de Serviços do IVA (DSIVA) e 2/2004, de 20 de janeiro, da DSIRC.

6. Em sede do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e no que concerne ao enquadramento dos donativos em dinheiro efetuados por sujeitos passivos do imposto, resulta da circular n.º 12/2002, de 19 de abril, que quando as regalias associadas a um donativo em dinheiro confirmem, pela sua natureza e valor, o espírito de liberalidade do doador, não se verifica o pressuposto de incidência objetiva do imposto, ficando tais donativos fora do campo de incidência do IVA.

7. No entanto, quando tais donativos têm associada a prestação de determinados serviços, nomeadamente de publicidade, constituem a contraprestação de uma operação tributável, e conseqüentemente, são tributados.

8. A circular n.º 2/2004, de 20 de janeiro, da DSIRC, vem rever o conteúdo da circular anteriormente referida, de modo a concretizar, nomeadamente através de critérios mais objetivos, as linhas de orientação ali consagradas, bem como, a fixação de limites para o valor das contrapartidas concedidas.

9. Efetivamente, é ali estipulado que "(...) *quando as contrapartidas disponibilizadas pelos beneficiários do mecenato consistirem em prestações e serviços, a correspondente sujeição a IVA decorre do disposto nas alíneas a) e b) do artigo 4.º do Código do IVA (CIVA), sendo o respetivo valor tributável, de harmonia com o estabelecido na alínea c) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA, o valor normal dos serviços*".

10. Assim: **i)** se os donativos em dinheiro, revestirem a qualidade de meras liberalidades, não tendo portanto, subjacente o exercício de uma atividade económica, ficam fora do campo de incidência do IVA; **ii)** se pelo contrário, à atribuição dos donativos estiver associada a prestação de determinados serviços estar-se-á perante uma operação tributável, nos termos do artigo 4.º do CIVA, sendo o respetivo valor tributável, de acordo com a alínea c) do artigo 16.º do mesmo diploma, o valor normal dos serviços.

11. A alínea b) do n.º 1 do art.º 29.º do CIVA estabelece a obrigação para os sujeitos passivos de emissão de uma fatura por cada transmissão de bens ou serviços que efetue, independentemente da qualidade do adquirente ou destinatário dos bens ou serviços.

12. Assim, se efetivamente os donativos em causa se encontrarem fora do campo do imposto, tal como se encontra expresso no ponto 6 e alínea i) do ponto 10 da presente informação, a obrigação de faturação referida na alínea b) do n.º 1 do art.º 29.º do CIVA, pode ser cumprida, mediante a emissão de outros documentos diferentes da fatura, por exemplo recibo, conforme prevê o

n.º 20 do artigo 29.º aditado pela Lei 51/2013, de 24 de julho.

13. No caso dos donativos estarem associados à prestação de determinados serviços, como por exemplo a publicidade, então estar-se-á perante operações tributadas nos termos do artigo 4.º do CIVA, sujeitas ao cumprimento da obrigação de faturação imposta pelo artigo 29.º do CIVA, devendo as mesmas conter os requisitos previstos no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA ou nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 40.º, caso reúna as condições nele estabelecidas.

14. Assim, no caso em análise - donativos sob a forma de serviços prestados - estamos perante donativos em espécie, consubstanciando operações tributáveis nos termos do artigo 4.º do CIVA, sendo o respetivo valor tributável, de acordo com a alínea c) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA, o valor normal dos serviços.

15. Para o efeito, deve ser elaborado um documento em conformidade com o disposto no n.º 7 do artigo 36.º do CIVA, devendo o mesmo conter a data, a natureza da operação, o valor tributável, a taxa de imposto aplicável e o respetivo montante.

16. Cumpre, aqui, realçar que, nos termos do n.º 3 do artigo 37.º do CIVA, o imposto incidente sobre operações gratuitas equiparadas a operações onerosas não tem de ser obrigatoriamente repercutido pelo sujeito passivo. Significa isso que o sujeito passivo que disponibilize determinadas regalias em função de donativo que tenha recebido poderá proceder a uma liquidação do IVA incidente sobre essas regalias a nível interno apenas, procedendo à entrega do imposto ao Estado.