

Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa

Escola de Lisboa

Mestrado em Direito e Gestão



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

As isenções no terceiro sector em matéria de IVA

Dissertação de Mestrado

de

MARINA GALLO SARMENTO

Orientador: PROFESSOR DOUTOR SÉRGIO VASQUES

Lisboa

30 de Abril de 2014

Índice

1. Introdução	2
2. Enquadramento	4
2.1. O terceiro sector	4
2.2. As isenções em matéria de IVA	5
2.3. O conceito de “organismo sem finalidade lucrativa”	7
3. As isenções no terceiro sector	10
3.1. Origem e fundamento das isenções no terceiro sector	10
3.2. A limitação do direito à dedução	12
3.3. Consequências.....	14
4. As isenções do artigo 9º do CIVA	17
4.1. Isenções nas actividades de assistência e segurança social.....	17
4.2. Isenções nas actividades nas actividades culturais, artísticas, recreativas e desportivas	21
4.3. Isenções nas actividades de determinados organismos sem finalidade lucrativa no interesse colectivo dos seus membros	28
5. Os critérios interpretativos das isenções ao abrigo da jurisprudência do TJUE	31
5.1. A margem de liberdade conferida aos Estados Membros	31
5.2. Os conceitos autónomos do Direito da União Europeia	32
5.3. Os elementos objectivo e subjectivo das isenções	33
5.5. As diferentes versões linguísticas da Directiva IVA.....	36
6. Regimes Alternativos	37
6.1. Isenções incompletas ou taxa zero	37
6.2. Aplicação de uma taxa reduzida	39
6.3. Atribuição de subvenções ou de outros mecanismos de compensação	41
7. Conclusão	48
8. Referências Bibliográficas	51

1. Introdução

O presente trabalho tem por finalidade proceder a uma reflexão sobre o regime das isenções aplicáveis às entidades do terceiro sector. Trata-se de um sector económico e social que tem como exemplo de estruturas organizativas as cooperativas, as instituições particulares de solidariedade social¹, as misericórdias, as fundações sociais, entre outros. A actividade deste sector é valorizada e encontra-se plasmada na Constituição da República Portuguesa², nomeadamente no seu artigo 82º, sob a designação de sector cooperativo e social.

O IVA consubstancia o imposto mais harmonizado da União Europeia, sendo o seu regime comum às legislações de todos os Estados Membros, permitindo-se apenas que estas divirjam entre si, quando tal se ache previsto nas regras do Direito da União Europeia.

A aplicação de isenções corresponde a uma excepção ao princípio da neutralidade, que consiste num alicerce fundamental do sistema comum do IVA. Este princípio é garantido, principalmente, através do mecanismo da liquidação e da dedução de imposto, garantindo-se que, dentro de cada país, bens e serviços de um mesmo tipo se encontrem sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão dos respectivos circuitos económicos.

As isenções no terceiro sector, como adiante se explanará, enquanto situações excepcionais, surgiram com o intuito de tornar os bens e serviços de interesse público e de mérito reconhecido, devido à relevância da sua natureza, menos onerosos para o consumidor final. No entanto, como se poderá concluir em seguida, estas isenções, por se tratar de isenções incompletas ou simples, não permitem o direito a deduzir o IVA suportado a montante pelo sujeito passivo beneficiário, o que poderá ter o efeito exactamente inverso, uma vez que os encargos fiscais suportados pelo mesmo são aumentados.

Assim, na presente dissertação começar-se-á por fazer um enquadramento do tema em análise, definindo-se, em primeiro lugar, o que se entende por terceiro sector, e, em

¹ Doravante IPSS

² Doravante CRP

seguida, analisando-se, em geral, o regime das isenções em matéria de IVA.

Posteriormente, explorar-se-á a origem e a evolução das isenções no terceiro sector, por forma a compreender o seu espírito e a sua razão de ser. Subsequentemente, serão analisadas as consequências deste regime, que têm por base a limitação do direito à dedução do IVA suportado a montante que este acarreta. Deste modo tentar-se-á fazer uma análise crítica ao regime vigente, procurando-se compreender se o intuito que levou à implementação das isenções em análise, nomeadamente, tornar as operações isentas economicamente mais acessíveis para o consumidor final, se encontra, na prática, verdadeiramente, acautelado pelo mesmo.

Em seguida, analisar-se-ão as isenções referentes ao terceiro sector plasmadas no artigo 9º do Código do IVA, para que se proceda a um estudo mais prático da problemática em questão. Neste contexto, procurar-se-á, ainda, esclarecer os limites interpretativos das normas referidas, procedendo-se ao seu enquadramento através das normas da Directiva do IVA e da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia³.

Ainda no que respeita à interpretação destas isenções, tratando-se o IVA de um imposto extremamente harmonizado, o seu tratamento nas disposições do Direito da União Europeia recorre a vários conceitos autónomos do Direito da União Europeia, que deverão obedecer a critérios interpretativos idênticos em todos os Estados Membros, garantindo-se que entre estes vigora um sistema homogéneo. No entanto, a interpretação destes conceitos nem sempre é pacífica, já tendo o TJUE sido chamado a pronunciar-se com grande frequência, pelo que se procederá a uma análise da sua jurisprudência por forma a clarificar os critérios interpretativos no que respeita a estas isenções.

Finalmente, serão apresentadas algumas alternativas ao regime vigente, procurando-se apresentar soluções, que consigam colmatar as insuficiências que se podem apontar à aplicação de isenções indirectas ou simples às actividades desempenhadas por entidades do terceiro sector.

³ Doravante TJUE

2. Enquadramento

2.1. O terceiro sector

No mundo actual, verifica-se a existência de diversos modelos organizacionais. De facto, existem inúmeros modelos políticos, económicos e sociais distintos. Veja-se, por exemplo, o facto de haver democracias parlamentares e monarquias, bem como a coexistência de pequenos negócios e de grandes empresas multinacionais, entre outros. Porém, independentemente do modelo organizacional adoptado por uma sociedade, é possível afirmar-se que todas elas conhecem dois grandes sectores de actividade: o primeiro sector e o segundo sector.⁴

O primeiro sector, também denominado de sector público, representa a iniciativa pública protagonizada pelo Estado e respectivas entidades públicas, que conduzem a sua actividade de acordo com o princípio da prossecução do interesse público. Por sua vez, o segundo sector ou sector privado, tem como figura principal o mercado, no qual se desenvolve a actividade das entidades privadas.

A par destes dois sectores, existe, ainda, o terceiro sector que se trata de um sector híbrido, representando uma junção dos dois primeiros, caracterizado pela sua finalidade não lucrativa. As iniciativas deste sector são de carácter privado, uma vez que são desenvolvidas por entidades privadas, mas os respectivos fins são de utilidade pública.

Trata-se de um sector extremamente complexo, pois, embora não tenha a dimensão dos primeiros dois, abrange inúmeras áreas de actividade, como sejam as áreas da assistência social, da cultura, do desporto e da formação. As entidades do terceiro sector distinguem-se das demais organizações de carácter social ou de mérito reconhecido, uma vez que deverão obedecer a quatro requisitos, seguidamente indicados: a) serem formalmente constituídas, b) serem não-governamentais, c) apresentarem uma gestão própria e d) não terem fins lucrativos.

Assim, o terceiro sector engloba diversos organismos, desde que obedeçam aos

⁴ Lester M. Salamon, Helmut K. Anheier, “*Defining the Nonprofit Sector: A cross National Analysis*”

requisitos acima enunciados, como por exemplo, fundações, misericórdias, instituições particulares de solidariedade social, ou associações com fins altruísticos que desenvolvam actividades de âmbito cultural, desportivo ou recreativo.

Para o presente trabalho relevarão os sujeitos passivos que sejam entidades do terceiro sector quando desempenhem actividades que, embora sujeitas a IVA, gozem de uma isenção.

2.2. As isenções em matéria de IVA

O IVA é um imposto plurifásico, tendo lugar em todas as fases do circuito económico, operando através do método substractivo indirecto. Este método consiste na dedução e liquidação do imposto em cada fase do circuito económico, desde que as transacções se processem entre sujeitos passivos, para efeitos de IVA, com direito a dedução. Assim, um sujeito passivo não isento deverá, por um lado, liquidar o IVA referente à transacção que efectua, tendo, por outro lado, o direito a deduzir o IVA suportado a montante para a realização da transacção em questão⁵. Porém, este direito de dedução não se verifica quando a actividade económica praticada pelo sujeito passivo esteja sujeita a uma isenção incompleta. Torna-se, portanto, importante esclarecer que existem dois tipos de isenções em matéria de IVA: as isenções completas ou taxa zero e as isenções incompletas ou simples.

As isenções serão completas ou taxa zero quando, embora liberem o sujeito passivo beneficiário de liquidar IVA na transacção económica que desempenha, o direito a deduzir o IVA suportado a montante para desenvolver a transacção económica se mantenha. Em regra, estas isenções versam sobre operações internacionais, sendo de destacar as operações intracomunitárias, constantes dos artigos 14º do CIVA e 19º do RITI.

Contrariamente às primeiras, as isenções simples ou incompletas, ainda que também isentem o sujeito passivo beneficiário de liquidar IVA nas suas operações activas, não lhe permitem deduzir o IVA suportado a montante nas suas operações passivas. Estas isenções constam dos artigos 9º do CIVA, referente a operações internas,

⁵ Sérgio Vasques, “O IVA como imposto geral sobre o consumo”, in Revista Forum de Direito Tributário Brasil, nº59, 2012

e do artigo 53º do mesmo diploma, respeitante a regimes especiais. As actividades visadas são, fundamentalmente, actividades de interesse público ou actividades cuja aplicação do imposto se demonstra manifestamente difícil.

Tratando-se o IVA de um imposto geral sobre o consumo, as isenções são, naturalmente, situações excepcionais, e vêm colidir com a neutralidade deste imposto. Dado o seu carácter excepcional, as isenções deverão, tal como tem vindo a ser frisado pelo TJUE, ser objecto de interpretação estrita. Tratando-se de matéria harmonizada, estão em causa conceitos autónomos do Direito da União Europeia, que deverão ser compreendidos atendendo ao contexto geral do sistema comum do IVA, pelo que os Estados Membros não podem recorrer a interpretações com base em noções dos conceitos em causa que apenas digam respeito à sua legislação interna, a menos que estejam autorizados a fazê-lo.⁶ Consequentemente, ainda que o texto das isenções constantes da Directiva IVA recorra, frequentemente, a expressões vagas, os Estados Membros não podem pretender tornar o seu conteúdo nem mais abrangente, nem mais restritivo, devendo procurar sempre uma interpretação em sintonia com os objectivos visados pela isenção em questão, bem como pelo sistema comum de IVA.

O artigo 131º da Directiva IVA, embora preveja que cabe aos Estados Membros fixar as condições para a aplicação das isenções, tal não significa que estes tenham a faculdade de alterar o conteúdo das mesmas. Segundo jurisprudência constante do TJUE, este artigo apenas autoriza os Estados Membros a estabelecerem mecanismos para garantir a correcta aplicação das isenções, procurando evitar situações de fraude e evasão fiscal. As isenções operam, por norma, de forma automática. A sua natureza é objectiva, o que significa que, para se aferir a incidência de uma isenção, o que releva é, em princípio, o tipo de actividade económica em causa e não a natureza jurídica da isenção.

As isenções, quando simples ou incompletas, podem, portanto, ser penalizadoras para o sujeito passivo beneficiário, ainda que tal afirmação possa causar alguma estranheza à partida. Tal justifica-se na medida em que o sujeito passivo beneficiário, ao praticar uma transacção económica que goze de uma isenção simples ou incompleta,

⁶ Clotilde Celorico Palma, “Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado”

perde o direito a deduzir o IVA suportado a montante, o que poderá ser ainda mais prejudicial, se os custos em que incorre para prestar esta transacção forem extremamente avultados.

Com o intuito de colmatar esta situação, o legislador veio prever, a título excepcional, o direito de renúncia à isenção, consagrado no artigo 12º do CIVA. Importa frisar que a maioria das isenções incompletas ou simples não permitem o recurso a este regime. Porém, os sujeitos passivos que pretendam recorrer a esta opção deverão ter em consideração que, esta, em regra, opera sobre todas as operações que o sujeito passivo efectue, requiere a entrega de uma declaração na repartição de finanças nesse sentido, que, uma vez apresentada, passará a produzir os efeitos pretendidos, e que, tendo o sujeito passivo optado por este regime, deverá permanecer sob o mesmo durante um período mínimo de cinco anos.

2.3. O conceito de “organismo sem finalidade lucrativa”

Conforme adiante se explicitará, o conceito de “organismo sem finalidade lucrativa” é essencial para que se apliquem algumas das isenções referentes ao terceiro sector constantes do artigo 9º do CIVA. Assim, para evitar divergências de interpretações em relação a este conceito, o legislador consagra, no artigo 10º do mesmo diploma, quatro requisitos que deverão ser cumpridos para que uma entidade seja considerada um organismo sem finalidade lucrativa para efeitos de isenção.

O primeiro requisito consiste no facto de as entidades, para serem consideradas organismos sem finalidade lucrativa, não poderem distribuir lucros. Este requisito ainda proíbe, que corpos gerentes destes organismos tenham, por si ou por interposta pessoa, algum interesse, directo ou indirecto, nos respectivos resultados. Porém, a impossibilidade de distribuição de lucros não quer dizer que as entidades em causa, para serem consideradas organismos sem finalidade lucrativa, não possam ter lucro. Os organismos sem finalidade lucrativa podem ter lucro, só não o podem distribuir, podendo, porém alocá-los como reservas⁷.

O segundo requisito impõe que os organismos sem finalidade lucrativa

⁷ No mesmo sentido dispõe o Acórdão do TJUE *Kennmer Golf & Country*, de 21 de Março de 2002, processo C-174/00

disponham de escrituração, que abranja toda actividade praticada pelos mesmos, e que a facultem aos serviços fiscais, para que estes possam confirmar as questões aludidas no primeiro requisito.

Os organismos sem finalidade lucrativa devem, em terceiro lugar, praticar preços homologados pelas autoridades públicas. Quando as operações económicas não sejam susceptíveis de homologação, os preços a praticar deverão ser sempre inferiores aos praticados para operações análogas pelas empresas comerciais sujeitas a imposto. Este requisito visa impedir que os organismos sem finalidade lucrativa sejam colocados numa situação demasiado vantajosa em comparação com as empresas comerciais que desempenhem uma actividade semelhante. Contudo, importa salientar que, gozando os organismos sem finalidade lucrativa de uma isenção incompleta ou simples, estes perdem o direito à dedução do imposto suportado nas operações passivas, o que poderá tornar a sua actividade económica muito mais onerosa.

Por fim, os organismos sem finalidade lucrativa não podem entrar em concorrência directa com os restantes sujeitos passivos de imposto. Ou seja, a incidência de uma isenção sobre estes organismos não pode causar distorções de concorrência penosas para as empresas comerciais sujeitas e não isentas de IVA.

Estes quatro requisitos, consagrados no artigo 10º do CIVA, foram importados do artigo 133º da Directiva IVA⁸. O conteúdo deste artigo 133º não é de transposição obrigatória, uma vez que este permite a aplicação de determinadas isenções, previstas para as entidades públicas, a outros organismos. Diz, ainda, o referido artigo, que se um Estado Membro quiser abranger outros organismos por essas isenções, estes deverão obedecer a alguns dos requisitos elencados. O nosso legislador optou, então, por transpor para o artigo 10º do CIVA, todos os requisitos apresentados na Directiva.

O TJUE veio, ainda esclarecer que uma entidade comercial não pode ser considerada um organismo sem finalidade lucrativa apenas no que diz respeito a uma parcela da sua actividade. Embora uma entidade possa desenvolver actividades lucrativas e actividades não lucrativas, para efeitos desta matéria, a actividade

⁸ Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao Sistema Comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado

económica desenvolvida como um todo tem de poder ser considerada como não tendo finalidade lucrativa. Não pode, portanto, uma empresa pretender ser abrangida por uma isenção, na qualidade de organismo sem finalidade lucrativa, por praticar apenas algumas actividades não tendo em vista a produção de lucros nem a sua distribuição⁹.

⁹ Conforme interpretação dada pelo Acórdão do TJUE *Kenmer Golf & Country*, de 21 de Março de 2002, processo C-174/00

3. As isenções no terceiro sector

3.1. Origem e fundamento das isenções no terceiro sector

Em matéria de IVA, as isenções mais tradicionais dizem respeito, principalmente, às actividades desempenhadas na prossecução do interesse público, bem como às actividades consideradas difíceis de taxar. Nestas segundas, consideradas isenções mais técnicas, inserem-se, entre outras, as operações relacionadas com serviços financeiros e com os serviços de seguros. Para o presente trabalho relevam, naturalmente, as primeiras, uma vez que são aquelas que poderão incidir sobre as entidades do terceiro sector, dado que a sua actividade é levada a cabo tendo em vista a prossecução do interesse público.

Os primeiros regimes de IVA foram implementados na Europa durante as décadas de cinquenta e sessenta. A 11 de Abril de 1967, naquela que foi denominada como a primeira fase de harmonização do IVA, foram aprovadas as primeiras Directivas IVA¹⁰¹¹. Os Estados Membros adoptaram o IVA como base de tributação indirecta, tratando-se do primeiro sistema comum de IVA. Nesse período, as actividades desempenhadas por entidades na prossecução do interesse público tinham pouca expressão no comércio internacional, aspecto que levou a que estas fossem deixadas fora do escopo do imposto ou, para que se decidisse isentá-las. De um ponto de vista político, a implementação destas isenções, justificou-se, sobretudo, para tornar alguns serviços essenciais menos onerosos para os consumidores, bem como para reduzir custos de gestão para os sujeitos passivos beneficiários, visto que os procedimentos contabilísticos necessários no enquadramento do IVA eram mais elaborados do que aqueles utilizados à data para outros impostos¹².

Durante a década de setenta, ao abrigo da Segunda Directiva e no âmbito da segunda fase de harmonização comunitária do IVA, os Estados Membros tinham, ainda, uma grande liberdade para adoptarem as isenções em matéria de IVA que considerassem convenientes. Contudo, a Comissão Europeia começou a sentir a necessidade de

¹⁰ Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios

¹¹ Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios

¹² Christian Amand, “VAT for Public Entities and Charities – Should the Sixth Directive be renegotiated?”, International VAT Monitor, Novembro/Dezembro 2006

encontrar regras uniformes no que às isenções respeitava, de modo a assegurar o igual tratamento entre Estados Membros no que tocava às suas contribuições para os recursos da União Europeia¹³.

No que diz respeito às isenções referentes a actividades desempenhadas no interesse público, a Sexta Directiva¹⁴ veio manter quase todas as isenções já existentes nas legislações nacionais dos Estados Membros. A inclusão destas isenções, já existentes em muitos Estados Membros, respeitantes a impostos sobre o volume de negócios, deveu-se, em grande parte, para recolher a aprovação política com vista à introdução de um sistema comum de IVA na União Europeia¹⁵. A dificuldade em alcançar um acordo político entre os diversos Estados Membros é bastante acentuada, o que justifica, também, o facto de a maior parte das isenções constantes da Sexta Directiva terem transitado até aos dias de hoje, ao constarem da Directiva IVA.

O fundamento mais relevante destas isenções reside no objectivo de tentar obter uma equidade distribucional e social. Por exemplo, ao isentar actividades desempenhadas na área da assistência social ou da formação, está-se a promover que o custo para o consumidor seja mais baixo, dado que sobre este não incide qualquer taxa de IVA, facilitando o acesso a serviços essenciais para a sociedade. Por outro lado, isenções no que respeita a actividades de mérito reconhecido, como sejam as actividades culturais ou desportivas, são um método para incentivar a respectiva procura destas por parte da população. Ao isentar algumas operações levadas a cabo por entidades do terceiro sector, os Estados Membros também pretendiam tornar o desempenhar dessas operações mais apelativo para esses organismos.

A dificuldade de consenso entre Estados Membros sobre esta matéria não contribuiu apenas para a manutenção de várias isenções, mas também para que o texto das mesmas recorresse a expressões mais vagas. O conteúdo do artigo 13ºA da anterior Directiva, actualmente artigo 132º da Directiva IVA, reflecte a incapacidade dos Estados Membros para alcançar uma lista definida de operações isentas de carácter social e

¹³ Neste contexto surge a proposta da Comissão para a Sexta Directiva, de 20 de Junho de 1973, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme

¹⁴ Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977

¹⁵ Rita de la Feria e Herman van Kestern, “*Vat Exemptions: Consequences and Design Alternatives*”, in *International VAT Monitor*, Setembro/Dezembro 2012

desportivo promovidas por organismos sem finalidade lucrativa. Em vez de explicitar as operações que estão isentas, o artigo 132º nº 1 alínea m) e alínea n) da Directiva IVA, recorre às expressões “determinadas prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou educação física (...), e “determinadas prestações de serviços culturais, e bem assim entregas de bens com elas estreitamente relacionadas (...)”, respectivamente. Porém, como já foi referido, o recurso a uma terminologia vaga não confere aos Estados Membros a liberdade de interpretar o escopo das isenções em questão como bem entendam, não podendo torná-las nem mais abrangentes do que o pretendido pelo Direito da União Europeia, nem mais restritivas.

3.2. A limitação do direito à dedução

Como já foi anteriormente referido, as isenções simples ou incompletas, que são aquelas que abrangem as entidades do terceiro sector, poderão ser penosas para o sujeito passivo beneficiário, uma vez que, estando as suas operações activas isentas, não há lugar ao direito à dedução do IVA suportado nas suas operações passivas, tornando a sua actividade mais onerosa. Por isso, se, por um lado estas isenções farão com que o preço final suportado pelo consumidor final não seja agravado pelo incidência de IVA, uma vez que não se procede à sua liquidação, por outro lado o sujeito passivo tenderá a aumentar o preço para aumentar as margens de modo a fazer face às despesas fiscais que suporta nas suas operações passivas, que por força da isenção, não tem direito a deduzir.

As isenções em matéria de IVA não abrangem sectores inteiros, mas sim apenas algumas actividades de cada um, não tendo em consideração, por norma, a estrutura do organismo que leva a cabo essa actividade. Assim, existem alguns organismos que apenas vêem algumas das actividades que desenvolvem isentas de IVA, uma vez que as restantes não se enquadram nas isenções previstas. Se, por um lado, a Directiva IVA é muito rígida no que respeita ao elenco de isenções e respectiva transposição por parte dos Estados Membros, já no que concerne à dedução do IVA, por parte de entidades cujas operações passivas só sejam parcialmente dedutíveis, também denominadas de sujeitos passivos mistos, oferece uma maior flexibilidade. A Directiva IVA prevê para estes casos o recurso ao método pro rata, o recurso ao método da afectação real, ou um método que seja uma junção de ambos. Os Estados Membros podem, assim, escolher os critérios que deverão ser obedecidos para a aplicação destes métodos.

As isenções permitem reduzir os custos de gestão e fazem com que o preço dos bens e dos serviços transaccionados seja livre de imposto, logo seja também ele mais reduzido. Contudo, ao não conferirem o direito à dedução do IVA suportado nas operações passivas, as isenções acarretam como consequência o aumento da carga fiscal suportada pelo sujeito passivo e o conseqüente aumento do preço final suportado pelo consumidor final. Existe, nesta perspectiva, um desincentivo ao *outsourcing*, uma vez que o sujeito passivo procurará suportar o mínimo de IVA possível nas operações passivas, havendo, por isso, um incentivo à integração. Por outro lado, motiva-se, também, o planeamento fiscal, de modo a evitar a sujeição a IVA não recuperável, procurando-se a aplicação de taxas reduzidas.

No entanto, no que às entidades do terceiro sector respeita, a grande problemática reside no facto de se tratar de organismos sem finalidade lucrativa, observando os critérios enunciados no artigo 10º do CIVA. As entidades do terceiro sector não são organismos vocacionados para obtenção de lucro, embora sejam entidades privadas, uma vez que não o podem distribuir. Por esse motivo, também não serão organismos com orçamentos muito avultados. Portanto, facilmente se compreenderá que o facto de desempenharem actividades isentas, ao deixarem de ter o direito à dedução do IVA suportado a montante, é especialmente desmotivante e penalizador para estas entidades em especial. O facto de, também, só poderem praticar preços homologados pelas autoridades públicas, ou, quando não haja lugar a homologação, inferiores aos praticados por empresas comerciais sujeitas a IVA para operações análogas, não deixa muita possibilidade para as entidades do terceiro sector aumentarem os preços finais a pagar pelo consumidor, com o intuito de fazer face aos custos fiscais acrescidos.

Assim, o princípio geral constante de todos os ordenamentos jurídicos dos Estados Membros, que promove o encorajamento das actividades, como as de assistência social, desempenhadas, frequentemente, por entidades do terceiro sector, ao isentá-las, teve o efeito exactamente contrário. Estudos empíricos levados a cabo por entidades irlandesas e dinamarquesas revelaram que 3,6% dos gastos de entidades do

terceiro sector ligadas à assistência social se prendem com o IVA não dedutível¹⁶.

A título de exemplo, importa ainda referir o caso norueguês. Em 2001 houve uma grande reforma do regime do IVA na Noruega que teve como principal alteração, o facto de passar a considerar, como regra geral, que todos os serviços estariam abrangidos pelo imposto, excepto quando isentos, sendo que, até à data, o raciocínio era exactamente o inverso. As isenções contempladas pelo IVA norueguês são, desde então, mais abrangentes do que aquelas que estão previstas na Directiva IVA e vigoram entre os Estados Membros. Por exemplo, ao nível dos serviços ligados à saúde, à educação, à assistência social, à cultura, entre outros, todos os sujeitos passivos que desenvolvam a sua actividade nestas áreas se encontram isentos, e não apenas os organismos sem finalidade lucrativa. No entanto, o alargamento das actividades abrangidas pelas isenções mostrou-se extremamente penoso para as entidades do terceiro sector. Não por se dar acesso às mesmas isenções a entidades comerciais, mas porque viram várias das suas actividades serem abrangidas pelas normas de isenção, chegando os seus encargos fiscais devido ao IVA não dedutível a aumentar em 25%¹⁷.

3.3. Consequências

Concluiu-se, então que as isenções podem ter um efeito perverso no que respeita às entidades do terceiro sector ao tornar o desempenhar das suas actividades mais oneroso devido à impossibilidade de deduzir o IVA suportado a montante. Uma das consequências a apontar prende-se com os custos macroeconómicos. Por norma, os grandes investimentos recorrem a financiamento através de empréstimos garantidos por instituições financeiras. Sendo o IVA suportado a montante recebido pelas autoridades fiscais no ano em que ocorrem os investimentos, os sujeitos passivos terão de recorrer a um empréstimo que tenha em consideração o valor do investimento acrescido de IVA. O sujeito passivo irá, então, pagar juros sobre o empréstimo. Uma vez que o valor do empréstimo é acrescido do montante de IVA suportado a montante, também os juros que o sujeito passivo terá de pagar serão mais elevados. Assim, se o sujeito passivo recorrer a financiamento externo acabará por ter de pagar um montante de IVA não dedutível, acrescido de juros, referentes ao empréstimo solicitado, tornando o IVA suportado a

¹⁶ Christian Amand, “*VAT for Public Entities and Charities – Should the Sixth Directive be renegotiated?*”, in *International VAT Monitor*, Novembro/Dezembro 2006

¹⁷ Ole Gjems-Onstad, “*Norwegian Exemption for Cost-Sharing NPO's*”, in *International VAT Monitor*, Julho/Agosto 2007

montante ainda mais oneroso. As isenções poderão, portanto, ser também um desincentivo ao recurso ao financiamento externo.

Os encargos referentes ao IVA não dedutível poderão também ter efeitos ao nível das decisões de gestão, por exemplo, no que diz respeito ao *outsourcing*. Não sendo o IVA dedutível no que às operações passivas do sujeito passivo diz respeito, o recurso a serviços externos de limpeza, informática, *design*, ou restauração, entre outros, tornará o desempenhar da actividade muito mais oneroso. Deste modo, embora o *outsourcing* permita, frequentemente, o acesso a serviços mais especializados e eficientes, os sujeitos passivos poderão ver-se obrigados a optar por desempenhar essas actividades através de meios que eles próprios tenham à sua disposição. O IVA não dedutível é, também, um incentivo à integração, na medida em que, como meio de evitar os respectivos custos, as entidades poderão ver-se obrigadas a recorrer a determinadas estruturas associativas mais complexas, como sejam o consórcio, ou as *joint ventures*, deixando de suportar IVA a montante nas operações praticadas pelos diversos membros da estrutura associativa¹⁸. Trata-se de decisões que não têm como principal objectivo o melhor desempenho do sujeito passivo, mas sim a redução de custos inoportáveis, que muitas vezes é imperativa, por forma a permitir ao sujeito passivo realizar investimentos essenciais, dos quais de outro modo teria de abdicar.

Estas isenções poderão, também, ter como consequência o aumento de custos humanos e sociais, na medida em que, ao tornar a actividade desempenhada pelas entidades do terceiro sector mais onerosa, está-se a desincentivar a prática de actividades de cariz social, ou de actividades de mérito reconhecido, o que apenas se pode revelar contraproducente, em última análise, para as pessoas. Não deixa, portanto, de ser irónico que o espírito destas isenções resida no incentivo do acesso a estas actividades ao tornar o seu custo para o consumidor livre de IVA. Porém, ao tentar facilitar o acesso a estas actividades aos consumidores, está-se, simultaneamente, a desincentivar o seu desempenho por parte dos sujeitos passivos, dado que se aumentam os respectivos custos devido ao IVA não dedutível.

Outra consequência da impossibilidade de dedução de IVA, na sequência das

¹⁸ Christian Amand, *VAT for Public Entities and Charities-Should the Sixth Directive Be Renegotiated?*, in *International VAT Monitor*, Novembro/Dezembro 2006

isenções referentes às entidades do terceiro sector, reside no incentivo ao planeamento fiscal para evitar o IVA não recuperável. Por exemplo, no que respeita a actividades desportivas existe uma isenção simples ou incompleta que abrange as entidades sem fins lucrativos. Para evitar os custos do IVA não dedutível, as entidades do terceiro sector poderão procurar recorrer a esquemas, como seja a criação de um organismo independente que construa as instalações desportivas e que depois as ponha à disposição do sujeito passivo beneficiário. O organismo independente manterá o seu direito à dedução porque a sua actividade não se encontra isenta, e a entidade do terceiro sector não terá os encargos referentes ao IVA não dedutível no que respeita à construção das instalações¹⁹.

Por fim, uma consequência natural destas isenções é o aumento do preço das operações activas praticadas pelo sujeito passivo beneficiário. Embora o objectivo das isenções seja, também, tornar os bens ou serviços mais económicos para o consumidor, ao libera-los de suportar IVA, a verdade é que o sujeito passivo acaba, frequentemente, por se ver obrigado a aumentar os preços. Tal justifica-se pelo facto de o sujeito passivo ter de fazer face aos custos decorrentes da impossibilidade de deduzir o IVA suportado a montante, procedendo ao aumento dos preços finais como meio de aumentar as margens. Como já se referiu, por se tratar de entidades sem fins lucrativos, estes sujeitos passivos têm de obedecer aos requisitos do artigo 10º do CIVA, pelo que não têm total liberdade na estipulação dos preços praticados. No entanto verifica-se que os sujeitos passivos beneficiários das isenções acabam por praticar preços mais elevados, ainda que dentro dos limites fixados legalmente. O que sucede, finalmente, é que, muitas vezes, o consumidor final acaba por pagar um valor superior àquele que pagaria, caso a operação não estivesse isenta, sendo, portanto, comum que o preço final praticado acrescido de IVA seja inferior ao praticado quando não há incidência do imposto.

¹⁹ Dr. Joep J.P. Swinkels, “*Sports under EU VAT*”, in *International VAT Monitor*, Março/Abril 2011

4. As isenções do artigo 9º do CIVA

4.1. Isenções nas actividades de assistência e segurança social

O artigo 9º do CIVA vem prever, nas suas alíneas 6) e 7), isenções no que respeita às actividades de assistência e segurança social, que têm por base as alíneas g) e h) da Directiva do IVA, respectivamente. A alínea 6) determina que se encontram isentas *“as transmissões de bens e as prestações de serviços ligadas à segurança e assistência sociais e as transmissões de bens com elas conexas, efectuadas pelo sistema de segurança social, incluindo as instituições particulares de solidariedade social. Da mesma isenção beneficiam as pessoas físicas ou jurídicas que efectuem prestações de segurança ou assistência social por conta do respectivo sistema nacional, desde que não recebam em troca das mesmas qualquer contraprestação dos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços”*.

No que respeita a esta isenção, importam para o presente trabalho, as transmissões de bens e as prestações de serviço praticadas pelas instituições particulares de segurança social, uma vez que apenas se pretende abordar as isenções que incidam sobre entidades do terceiro sector. As instituições particulares de solidariedade social são entidades privadas, sem finalidade lucrativa, vocacionadas, como o nome indica, para actividades de solidariedade social, sendo, portanto, um óptimo exemplo de iniciativas do terceiro sector.

A presente norma prevê, ainda, que estejam isentas as operações *“estritamente conexas”* com a actividade principal. Assim, poderão estar isentas, por exemplo, as prestações de cuidados gerais e de economia doméstica, efectuadas por um serviço de cuidados ambulatoriais a pessoas que se encontrem em estado de dependência física ou económica, a título de prestação de serviços estreitamente conexas, ao abrigo da alínea g) do nº 1 do artigo 132º da Directiva IVA²⁰.

Por sua vez, a alínea 7) do artigo 9º do CIVA isenta *“as prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas, efectuadas no exercício da sua*

²⁰ Conforme entendimento plasmado no Acórdão do TJUE, *Kügler*, de 10 de Setembro de 2002, processo C-141/00

actividade habitual, por creches, jardins-de-infância, centros de actividades de tempos livres, estabelecimentos para jovens e crianças desprovidos de meio familiar normal, lares residenciais, casas de trabalho, estabelecimentos para crianças e jovens deficientes, centros de dia e centros de convívio para idosos, colónias de férias, albergues de juventude ou outros equipamentos sociais pertencentes a pessoas colectivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes”.

Novamente, para o presente trabalho, apenas relevam as operações praticadas por IPSS, ou por entidades, cujas actividades sejam de utilidade pública reconhecida pelas autoridades competentes, quando as mesmas sejam de natureza privada e não tenham fins lucrativos. A presente isenção apenas diz respeito às operações prestadas aos utentes directos dos serviços aludidos na respectiva norma, não se abrangendo as prestações realizadas a terceiros mesmo que se tratem de serviços decorrentes da actividade normal das entidades em apreço ou que surjam como consequência da mesma²¹. No entanto, tal não se aplica às operações estreitamente conexas, desempenhadas por estas entidades, no exercício da sua actividade habitual, em benefício dos seus utentes directos, uma vez que a norma em apreço prevê que a isenção se estenda a estas operações.

Na sua parte final, a norma da alínea 7) do artigo 9º do CIVA, prevê o reconhecimento da utilidade pública de outros organismos, com ou sem finalidade lucrativa, por parte das autoridades competentes. Uma vez que, poderão estar em causa entidades privadas sem finalidade lucrativa, importa analisar o regime para a obtenção da licença de funcionamento. Ao abrigo do artigo 11º do Decreto-Lei nº 64/2007, de 14 de Março, a autoridade competente para a atribuição da licença de funcionamento é o Instituto da Segurança Social, IP.. Através da obtenção da referida licença, as entidades passarão a ver a sua utilidade pública reconhecida e, conseqüentemente, a estar abrangidas pela presente isenção. O diploma mencionado prevê a hipótese de ser atribuída uma autorização provisória por um prazo de 180 dias para que as entidades, que pretendam ver a sua utilidade pública reconhecida, possam começar a gozar da isenção, ainda que não se lhes tenha sido atribuído o licenciamento definitivo. Assim,

²¹ Entendimento decorrente do nº 8 do ofício-circulado nº115934, de 19 de Dezembro de 1988, da ex-DSCA

se, decorrido o prazo, o pedido de licenciamento for indeferido, a autorização provisória cessa, passando o sujeito passivo a deixar de estar abrangido pela isenção, e a sua actividade volta a ser taxada segundo o regime que se lhe aplique.

Uma vez adquiridas as licenças provisórias ou definitivas, o sujeito passivo a estar abrangido pela isenção da alínea 7) do artigo 9º do CIVA, não sendo a sua aplicação opcional, mas sim obrigatória. Quando tal se verifique, deve o sujeito passivo apresentar, nos termos do artigo 32º do CIVA, uma declaração de alterações no prazo de 15 dias. Nestas situações, quando uma actividade levada a cabo por um sujeito passivo passe a estar isenta, as aquisições de bens sobre as quais incidiu o direito à dedução, que deixou de existir por se estar, agora, perante a incidência de uma isenção simples ou incompleta, deverá ser equiparada a uma transmissão de bens nos termos da alínea g) do nº 3 do artigo 3º do CIVA. O sujeito passivo deverá, assim proceder à liquidação do IVA referente aos bens que se encontrarem, agora, afectos à actividade isenta.

Releva ainda, referir que as isenções previstas nas alíneas 6) e 7) do artigo 9º do CIVA, não se encontram previstas no artigo 12º do mesmo diploma, não existindo a possibilidade do sujeito passivo exercer o direito de renúncia no que a estas isenções respeita.

Por fim, ainda a respeito destas isenções, importa compreender o regime das IPSS, que consta do Decreto-Lei nº 20/90, 13 de Janeiro, uma vez que são entidades abrangidas por ambas as isenções, e que são as entidades do terceiro sector mais recorrentes na exploração de actividades segurança e assistência social. Este diploma vem conferir às IPSS a restituição do IVA suportado a montante no que respeita a algumas das suas actividades, ainda que se encontrem abrangidas pelas isenções mencionadas. Antes de mais, cumpre referir que o presente diploma sofreu algumas alterações no passado recente, pelo que importa fazer uma análise da abrangência do diploma até ao final de 2010, em 2011 e, a partir de 2012.

Até ao final de 2010, o artigo 2º do Decreto-lei 29/90, conferia o direito à restituição no que respeitava a i) *“aquisições de bens ou serviços relacionados com a construção, manutenção e conservação de imóveis utilizados total ou principalmente na prossecução dos respectivos fins estatutários, desde que constantes de facturas de valor*

unitário não inferior a € 997,60, com exclusão de IVA; ii) aquisições de bens ou serviços relativos a elementos do activo imobilizado corpóreo sujeitos a depreciação utilizados única e exclusivamente na prossecução dos respectivos fins estatutários, com excepção dos veículos e respectivas reparações, desde que constantes de facturas de valor unitário não inferior a € 99,76, com exclusão do IVA, e cujo valor global, durante o exercício, não seja superior a € 9975,96, com exclusão do IVA; iii) aquisições de veículos automóveis novos, ligeiros de passageiros ou de mercadorias, para utilização única e exclusiva na prossecução dos respectivos fins estatutários, desde que registados em seu nome, não podendo o reembolso exceder € 2493,99; iv) aquisições de veículos automóveis pesados novos utilizados única e exclusivamente na prossecução dos respectivos fins estatutários, desde que registados em seu nome, não podendo o reembolso exceder € 7481,97; e v) “às reparações de veículos utilizados única e exclusivamente na prossecução dos respectivos fins estatutários, desde que registados em seu nome e constantes de factura de valor global não superior, durante o exercício, a € 500 com exclusão de IVA”.

Posteriormente, o nº 1 do artigo 130º da Lei do Orçamento de Estado para 2011²² veio revogar o artigo 2º do Decreto-lei 20/90, retirando o direito à restituição de IVA no que respeita às actividades mencionadas às IPSS e às Misericórdias. Esta revogação viria a ter lugar durante todo o ano de 2011, excluindo-se apenas as entidades abrangidas pelas disposições transitórias contidas no nº 2 do mesmo artigo 130º, que mantiveram o seu direito à restituição.

Por fim, a Lei do Orçamento de Estado para 2012²³, através do seu artigo 179º veio reprimir as alíneas a) e b) do artigo 2º do Decreto-lei 20/90. Porém, o direito à restituição, a que dizem respeito as alíneas reprimidas, passaria a corresponder apenas a 50% do montante de IVA suportado. Assim, actualmente, as IPSS gozam de um regime de restituição parcial de IVA no que respeita a aquisições de bens ou serviços respeitantes à construção, manutenção e conservação de imóveis, bem como no que concerne a aquisições de bens ou serviços relativos a elementos do activo imobilizado corpóreo, desde que estejam afectos à prossecução dos fins estatutários²⁴.

²² Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

²³ Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro

²⁴ Trata-se dos pontos i) ii) do parágrafo referente ao regime em vigor até ao final de 2010

Trata-se, assim, de um regime que ilustra a constatação de que as isenções nem sempre são benéficas para o sujeito passivo beneficiário, ao procurar colmatar os seus efeitos nocivos, no que às IPSS respeita. Assim, embora estas entidades não tenham o direito à dedução do IVA suportado a montante, por estarem isentas nos termos das alíneas 6) e 7) do artigo 9º do CIVA, o Governo concedeu-lhes, nos termos da autorização legislativa da Lei nº 29/89, de 23 de Agosto, e nos termos do nº 1 do artigo 201º da CRP, o direito à restituição de IVA suportado para algumas das suas operações passivas. O facto de ter decidido revogar as disposições do Decreto-lei 20/90, como medida para a redução da despesa do Estado, e, no ano seguinte, ter optado por repriminar, algumas das disposições revogadas, demonstra uma consciencialização por parte do Estado, da necessidade de conferir um maior apoio a estas entidades. Contudo, as IPSS viram a abrangência do seu direito à restituição ser diminuída, não só ao nível das actividades contempladas pelo regime, mas também sobre o montante máximo da restituição. Deste modo, embora o direito à restituição esteja a ter um alcance cada vez mais limitado no que respeita às operações passivas que abrange, não deixa de ser um bom exemplo de medidas alternativas para prestar algum apoio a entidades do terceiro sector, que suportem grandes encargos fiscais pela impossibilidade de dedução do IVA suportado a montante, uma vez que grande parte das suas actividades passivas se encontra isenta.

4.2. Isenções nas actividades nas actividades culturais, artísticas, recreativas e desportivas

Ao abrigo da alínea 8) do artigo 9º do CIVA, as prestações de serviço realizadas por organismos sem finalidade lucrativa referentes à exploração de estabelecimentos ou instalações que se destinem à prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física, encontram-se isentas no que ao IVA respeita, quando os seus adquirentes sejam praticantes dessas actividades. Trata-se de actividades de mérito reconhecido, devendo a sua prática ser incentivada.

No que respeita às actividades desportivas ou de educação física, a presente isenção assenta na alínea m) do nº1 do artigo 132º da Directiva IVA. Ainda que a prática do desporto ou de actividades de educação física se trate de uma das áreas de interesse da União Europeia, tem-se revelado difícil encontrar a sua definição precisa. Um dos

aspectos cruciais para a interpretação do conceito de “desporto” é a prática de actividades físicas desenvolvidas por seres humanos. Parece, então, óbvio que “desporto” não abrange actividades como sejam as corridas de cães. Porém, o mesmo já não sucede com as corridas de cavalos, uma vez que existe a participação de um ser humano, nomeadamente, de um *jockey*. Assim, se dúvidas existem em considerar as corridas de cavalos como um desporto, tal já não se verifica no que respeita a outras actividades referentes a cavalos, como sejam os concursos de saltos ou de *dressage*, que até são desportos olímpicos. Assim, o critério da actividade física praticada pelo ser humano não parece suficiente, uma vez que, nestes casos, a existência de uma actividade física levada a cabo por um ser humano não é muito evidente. Num entanto, é um facto que as qualidades técnicas necessárias para desenvolver estas actividades são elevadas, o que por si só, pode ter levado a que estas fossem consideradas como desporto. Veja-se que, comumente, se refere à Fórmula 1, a *rallys* ou às corridas de motas, como desportos motorizados.

Porém, se a interpretação de actividade física vai para além do puro exercício físico, abrangendo-se também as qualidades técnicas levadas a cabo pelos praticantes, porque não considerar actividades como o *snooker*, o *bowling* ou o lançamento de dardos como desporto? Certamente que estas actividades exigem qualidades técnicas. Onde está, então, a barreira que separa as actividades que, embora não sejam tão exigentes fisicamente, são consideradas desporto, e as que não o são? Não existe, portanto, uma definição certa do conceito “desporto”, pelo que se explica a referência a “actividades de educação física” constantes da presente isenção. No entanto, tem-se procurado um entendimento cada vez mais abrangente destes conceitos, o que poderá ser positivo, desde que não se chegue a uma interpretação tão lata que descaracterize a realidade que motivou a existência da isenção²⁵.

No que concerne estas actividades importa referir que a isenção além de se aplicar à cedência do recinto adequado para a prática das mesmas, também se estende à cedência dos balneários, das bolas ou de equipamentos, entre outros, desde que sejam cedidos pelo organismo sem fins lucrativos que explora todo o estabelecimento. Porém, a isenção em apreço não se aplica às transmissões de bens. A alínea 8) do artigo 9º do

²⁵ Dr Joep J.P. Swinkels, “*Sports under EU VAT*”, in *International VAT Monitor*, Março/Abril 2011

CIVA, bem como a alínea m) do nº1 do artigo 132º da Directiva IVA apenas se referem, deliberadamente, às prestações de serviço.

Importa, ainda distinguir esta isenção, da isenção referente à locação de bem imóvel constante na alínea 29) do mesmo artigo 9º do CIVA. Quando uma entidade sem fins lucrativos cede as suas instalações para a prática desportiva ou de educação física, em princípio, configura uma prestação de serviços isenta nos termos da alínea 8) do artigo 9º do CIVA. Embora o TJUE tenha considerado possível a hipótese da cedência de umas instalações para a prática desportiva poder consubstanciar uma locação de bens imóveis, sobre a qual incide a isenção da alínea 29) do artigo 9º do CIVA, tal não se pode confundir com a prestação de serviços prevista na alínea 8) do mesmo artigo²⁶. Esta última abrange vários serviços que se complementam, desde a obrigação do sujeito passivo respeitante à manutenção do estabelecimento desportivo ou de educação física, à respectiva gestão, à sua supervisão, bem como a disponibilização de outras instalações. No que à locação de bem imóvel respeita, neste caso a prestação de serviço incidirá, tendencialmente, apenas sobre a cedência do bem imóvel. Acresce ainda, que para a locação de bem imóvel a duração do gozo do bem é um elemento essencial, não se podendo considerar uma locação de bem imóvel quando o sujeito passivo ceda as suas instalações para a prática desportiva por algumas horas²⁷.

No que respeita à isenção relativa à exploração de estabelecimentos ou instalações para a prática de actividades artísticas ou recreativas, constante da mesma alínea 8) do artigo 9º do CIVA, esta tem por base a alínea n) do nº1 do artigo 132º da Directiva IVA. À semelhança do que sucede relativamente à isenção referente à prática de actividades desportivas e de educação física, a presente isenção não contempla apenas a cedência de espaços como sejam estúdios, auditórios, salões de festa, cineteatros, entre outros. Ao abrigo desta isenção, as prestações de serviços prestadas a artistas, a núcleos artísticos, a companhias de bailado, etc., por parte de um organismo sem finalidade lucrativa, que sejam complementares à cedência do espaço em si, tais como a utilização de camarins, o aluguer de adereços ou de aparelhagens, encontram-se

²⁶ Segundo entendimento constante do Acórdão do TJUE *Stockolm Lindöpark*, de 18 de Janeiro de 2001, processo C-150/99

²⁷ *Idem*

também abrangidas pela mesma²⁸.

A alínea 8) do artigo 9º do CIVA estabelece, como condição subjectiva, para as isenções aí, que as prestações de serviços sejam levadas a cabo por organismos sem finalidade lucrativa, não mencionando as pessoas colectivas de direito público²⁹. Contudo a administração fiscal portuguesa tem enquadrado no âmbito desta isenção, tanto organismos sem finalidade lucrativa, como pessoas colectivas de direito público³⁰, havendo, portanto uma aplicação mais abrangente do que aquilo que a letra da isenção prevê.

Importa, assim, analisar o conteúdo das alíneas m) e n) do nº 1 do artigo 132º da Directiva IVA, uma vez que são as disposições análogas à alínea 8) do artigo 9º do CIVA. De facto, a alínea m) respeitante às actividades desportivas e de educação física apenas faz alusão às prestações de serviço levadas a cabo por organismos sem finalidade lucrativa. Por seu turno, a alínea n) referente a actividades culturais reporta-se a prestações de serviços realizadas por pessoas colectivas de direito público ou por organismos culturais reconhecidos pelo Estado-Membro, pelo que parece necessário fazer uma interpretação extensiva dos organismos que podem aceder à isenção prevista na alínea 8) do artigo 9º do CIVA.

Atente-se, agora, ao proémio do artigo 10º do CIVA por comparação ao proémio do seu artigo análogo, nomeadamente o artigo 133º da Directiva IVA. Enquanto o primeiro se refere a “organismos sem finalidade lucrativa”, o segundo refere-se a certas condições necessárias para isentar os organismos que não sejam de direito público, no que respeita às isenções constantes do artigo 132º da Directiva IVA. Deste modo, conclui-se que, ainda que as próprias alíneas do artigo 132º da Directiva IVA não contemplem especificamente os organismos de direito público, estes estarão sempre abrangidos por via do artigo seguinte. O espírito das isenções previstas nas directivas e, subsequentemente, transpostas para alínea 8) do artigo 9º do CIVA, será o de abranger as pessoas colectivas de direito público, pelo que se deverá entender que a interpretação

²⁸ Rui Lares, “O IVA nas actividades culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social”

²⁹ Atente-se que as isenções previstas nas alíneas 13) e 14) do artigo 9º do CIVA mencionam referem expressamente a sua aplicabilidade a organismos sem finalidade lucrativa e a pessoas colectivas de direito público.

³⁰ Segundo Ofício-circulado nº 174229, de 20 de Novembro de 1991, da ex-DSCA

do elemento subjectivo da isenção em questão, deverá aplicar-se não apenas aos organismos sem finalidade lucrativa.

No que respeita aos destinatários das prestações de serviço consagradas na isenção em apreço, a mesma refere-se “*a pessoas que pratiquem essa actividade*”. Anteriormente, entendia-se que a isenção apenas operaria quando os destinatários das prestações de serviço fossem pessoas singulares ou grupos de pessoas. No entanto, tal entendimento, veio-se a revelar contrário ao sistema comum de IVA, tendo-se o TJUE pronunciado no sentido de aplicar a presente isenção quando os destinatários da prestação de serviços fossem pessoas colectivas³¹. Assim, deve entender-se que, nada obsta a que o destinatário da prestação de serviços seja, uma pessoa colectiva, desde que a utilização das instalações cedidas, seja realmente, para a prática de actividades de natureza desportiva, de educação física, artística ou recreativa, e que o cessionário seja, efectivamente, o consumidor final da mesma. Ou seja, a isenção não irá operar, se uma companhia de bailados pretender ser o destinatário da mesma, tendo em vista a realização de um espectáculo pelo qual irá cobrar ingressos a quem a quiser assistir.

Também não haverá lugar à isenção, quando uma pessoa colectiva pretender ter acesso às instalações para depois as explorar com fins comerciais, tratando-se de uma sublocação das instalações cedidas. Neste último caso, estar-se-ia, primeiramente, perante uma prestação de serviços de locação, e, em seguida, uma prestação de serviços de sublocação, sendo que ambos os casos não consubstanciam situações de isenção nos termos da alínea 8) do artigo 9º do CIVA. No que aos destinatários diz respeito, importa que estes sejam os efectivos beneficiários da prestação de serviços e os consumidores finais deste circuito económico. Veja-se que, no último exemplo, no caso de haver uma primeira locação e, posteriormente, uma sublocação de umas instalações desportivas, artísticas ou recreativas, a esta prestação de serviços também não se aplica a isenção da alínea 29) do artigo 9º do CIVA, referente à locação de bens imóveis. Isto porque estaria em causa um contrato misto, que teria, simultaneamente, características de locação de bem imóvel, e de prestação de serviços, dado que, para além da cedência do espaço, o contrato abrangeria serviços adicionais necessários para a sua exploração, como sejam os equipamentos de segurança, de higiene, de fornecimento de gás, etc.. Constituiria,

³¹ Acórdão do TJUE *Canterbury Hockey Club* de 16 de Outubro de 2008, processo C-253/07

portanto, e uma transferência onerosa das instalações em causa, sendo que estas cedências de exploração encontram-se excluídas ao abrigo da subalínea c) da alínea 29 do artigo 9º do CIVA. Repare-se, ainda, que, tratando-se de um contrato misto, dificilmente se poderia autonomizar os montantes pagos a título de locação de bem imóvel, dos montantes pagos a título de prestação de serviços³².

Frequentemente, os organismos que promovem as prestações de serviço referentes ao acesso a instalações destinadas à prática de actividades desportivas, de educação física, artísticas ou recreativas, tendem a ceder a terceiros, a exploração de cafetarias, bares, restaurantes, etc. Naturalmente que, a isenção da alínea 8) do artigo 9º não se aplica a estas operações, uma vez que esta diz apenas respeito às operações que versem sobre a prática das referidas actividades por parte dos seus destinatários. Neste caso, estar-se-ia a falar em cessação de exploração ou em locação de estabelecimento comercial ou industrial. Uma vez que estaria em causa a mera cedência temporária e não definitiva, não se pode aplicar o critério da delimitação de incidência negativa constante do nº4 do artigo 3º e do nº 5 do artigo 4º do CIVA, dado que um dos requisitos para a sua aplicabilidade é a transmissão a título definitivo. Como se referiu anteriormente, também não se poderia aplicar a isenção da alínea 29) do artigo 9º do CIVA, devido à exclusão constante da sua subalínea c).

Importa referir que esta exclusão é exercida no seguimento da autorização conferida aos Estados Membros ao abrigo do nº 2 do artigo 135º, que prevê a possibilidade aos Estados Membros de restringir algumas normas de isenção, sendo que, tal norma não consubstancia uma regra do sistema comum de IVA³³.

No âmbito das actividades culturais, a alínea 12) do artigo 9º do CIVA consagra uma isenção respeitante às *“locações de livros e outras publicações, partituras musicas, discos, bandas magnéticas e outros suportes de cultura, e, em geral, as prestações de serviços e transmissões de bens com aquelas estreitamente conexas, desde que efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa”*. Na origem da presente isenção, está a alínea n) do nº1 do artigo 132º da Directiva IVA. Ao abrigo do nº1 do artigo 4º do

³² Filipe Duarte Neves, “Código do IVA - comentado e anotado”

³³ Razão pela qual, a este respeito, não tem aplicação a hipótese de eventual aplicação da isenção referente à locação de bens imóveis à locação de um bar, sugerida no Acórdão do TJUE, *Waldburg* de 12 de Janeiro de 2006, processo C-246/04

CIVA, as locações acima mencionadas são consideradas como prestações de serviços. Esta isenção diz apenas respeito ao aluguer dos referidos materiais de cultura, e às transmissões de bens e prestações de serviços que estejam intimamente ligadas com o mesmo. A venda de material de cultura não se encontra, assim, abrangida pela isenção em apreço. A locação-venda, que consiste numa transmissão de bens nos termos da alínea a) do nº3 do artigo 3º do CIVA, não é passível de se subsumir à presente norma de isenção.

Ainda no âmbito das actividades culturais, o artigo 9º do CIVA prevê na sua alínea 14) uma isenção que incide sobre “*as prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas, efectuadas por pessoas colectivas de direito público ou organismos sem finalidade lucrativa, relativas a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica.*” A presente isenção tem origem nas alíneas i) e n) do nº 1 do artigo 132º da Directiva IVA. A isenção em apreço deverá ser interpretada no sentido de que abrangerá os ingressos vendidos ao público para o acesso ao referido evento, desde que sejam cobrados por organismos sem finalidade lucrativa ou de direito público. As transmissões de bens conexas com as prestações descritas na isenção em análise, dizem respeito, por exemplo, à disponibilização de material e documentação especificamente relacionados com as intervenções dos oradores³⁴. Assim, as transmissões de bens que não assumam um carácter acessório em relação ao evento em questão, como sejam a venda de livros através de bancas, ou de *merchandising*, bem como de outros bens que não estejam intimamente ligados com o objecto do evento, não se encontram abrangidas pela isenção.

Cumprindo, ainda, referir a situação da cessação temporária de espaço, por parte das entidades promotoras do evento, a entidades que visem a divulgação da sua imagem ou a venda dos seus produtos, através de bancas. Estas operações não se encontram, naturalmente, abrangidas pela alínea 14) do artigo 9º do CIVA, dado que não se trata de uma prestação de serviços relativa a nenhuma das actividades mencionadas na mesma.

Poder-se-ia procurar subsumir tal prestação de serviços à alínea 29) do artigo 9º

³⁴ Rui Laires, “O IVA nas actividades Artísticas, Culturais, Desportivas, Recreativas e de Assistência Médica e Social”

do CIVA, respeitante à locação de imóveis. Porém, para que tal fosse possível, a locação deveria apenas incidir sobre a cedência do espaço, sem que se pudesse incluir quaisquer tipos de equipamentos, ou prestações de serviço de armazenagem, sob pena de se aplicar a exclusão da subalínea c) da mesma alínea, que se refere a quaisquer equipamentos de instalação física. No entanto, importa, ainda, referir que a subalínea e) ainda da mesma alínea do mesmo artigo do CIVA, vem excluir também a locação de espaços para exposições e publicidade, pelo que se exclui a hipótese de incidência de uma isenção para a disponibilização de bancas promocionais.

4.3. Isenções nas actividades de determinados organismos sem finalidade lucrativa no interesse colectivo dos seus membros

Na sua alínea 19), que tem por base a alínea l) do nº 1 do artigo 132º da Directiva IVA, o artigo 9º do CIVA vem isentar *“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”*.

Para a aplicação da presente isenção importa, assim, que as prestações de serviços mencionadas, bem como as transmissões de bens com elas conexas, sejam realizadas por organismos sem finalidade lucrativa, sejam realizadas no interesse colectivo dos respectivos associados, e que, a única contraprestação devida seja uma quota fixada nos respectivos estatutos. Porém, no que ao pagamento de quotas diz respeito, têm sido levantadas algumas questões. Estará o pagamento de uma quota suplementar por parte, dos associados, para fazer face a determinadas despesas do sujeito passivo, abrangida pela presente isenção? Já se entendeu, por um lado, que tal situação poderia estar abrangida pela isenção, uma vez que o que a respectiva norma impõe é que o pagamento de quotas esteja estatutariamente fixado, e não o seu respectivo valor monetário. Deste modo, bastaria que o pagamento de uma quota suplementar fosse decidido em sede de assembleia-geral, desde que tal constasse da respectiva ordem de trabalho. Por outro lado, já se entendeu de forma contrária, que uma quota suplementar não poderá estar abrangida pela presente isenção, por se tratar de uma quantia paga por parte dos associados, que vai para além da quotização fixada

estatuariamente³⁵.

Em todo o caso, a isenção em apreço não se aplica a prestações de serviços ou transmissões de bens realizadas aos associados, que gozem de uma tabela de preços própria, para além do sistema de quotizações, ainda que estes possam ter acesso a um preço especial pela sua condição de membro. Os serviços de cafetaria e restauração, bem como a cedência de mesas de *snooker*, ténis de mesa, matraquilhos, entre outros, não estarão, então, abrangidos por esta isenção, na medida em que os membros terão de pagar autonomamente por estes serviços. A isenção só opera quando se tratem de operações das quais os membros possam usufruir por efeito único do pagamento de quotas.

Cumprе esclarecer que, o facto de a norma de isenção constante da alínea 19) do artigo 9º do CIVA, referir que a contraprestação, para efeitos da aplicação da isenção, corresponde a uma única quota, não quer dizer que para aceder à universalidade de serviços postos à disposição dos respectivos membros em geral, não possa ser estabelecido um sistema de quotização. Aliás, a alínea l) do nº 1 do artigo 132º da Directiva IVA, diz que a contraprestação deve corresponder a uma “quotização”. Assim, os organismos em causa poderão estabelecer um sistema de quotização para o acesso às suas prestações de serviços por parte dos seus membros e manter a aplicação da isenção sobre estas. No entanto, a isenção, apenas irá incidir sobre as operações, cuja única contraprestação se funde no sistema de quotização instituído³⁶.

A norma de isenção em apreço menciona que a quota deverá ser fixada nos termos do estatuto. Contudo, não parece que o espírito da isenção se coadune com uma interpretação no sentido de apenas se permitir a actualização da quota devida, por meio de uma alteração estatutária. Desde que esta se efectue respeitando os mecanismos constantes do estatuto, tal exigência parece ser contrária ao artigo 131º da Directiva IVA que estabelece que os Estados Membros terão a liberdade de recorrer aos mecanismos que entendam que melhor garantam a correcta aplicação das normas de isenção. Não parece pois, que a isenção deva ser afastada quando haja uma actualização das quotas,

³⁵ Segundo informação nº 1295, de 6 de Março de 2000, com despacho da mesma data, da SDG-IVA

³⁶ Rui Lares, “O IVA nas actividades Artísticas, Culturais, Desportivas, Recreativas e de Assistência Médica e Social”

mas sim quando se verificarem serviços que não sejam prestados no interesse colectivo dos membros, servindo o sistema de quotização como meio de distinguir estes serviços, daqueles que são prestados em prol dos interesses individuais de cada membro. Aliás, embora a versão portuguesa da alínea l) do nº1 do artigo 132º da Directiva IVA, recorra à expressão “fixada nos estatutos”, a verdade é que as versões inglesa, francesa, italiana e espanhola utilizam a expressão “fixada em conformidade com o estatuto”, concluindo-se que a maior exigência da versão portuguesa se trata de uma discrepância de tradução.

5. Os critérios interpretativos das isenções ao abrigo da jurisprudência do TJUE

5.1. A margem de liberdade conferida aos Estados Membros

A jurisprudência do TJUE tem contribuído em larga medida para criação de orientações e critérios interpretativos em matéria de isenções, tendo tornado mais simples a aplicação uniforme das disposições da Directiva do IVA nos ordenamentos jurídicos dos Estados Membros.

O artigo 131º da Directiva IVA confere aos Estados Membros a liberdade de fixarem as condições de aplicação das isenções, para que estas sejam aplicadas de forma a produzir os efeitos visados, bem como para evitar situações de fraude, abuso e evasão fiscal. No entanto, tal não significa que os Estados Membros tenham uma ampla liberdade em matéria de isenções, estes não podem aumentar ou diminuir as categorias de isenções existentes, nem alterar o âmbito ou o conteúdo das mesmas. A liberdade conferida aos Estados Membros reduz-se à faculdade de adoptarem as disposições que tenham por convenientes, no que respeita à boa aplicação das isenções previstas na Directiva IVA.

No acórdão de 7 de Maio de 1998, referente ao processo C-124/96 (Comissão/Espanha), esteve em causa uma acção por incumprimento do Direito da União Europeia contra o Estado espanhol, uma vez que a legislação interna deste, ao transpor a isenção constante da alínea m) do artigo 132º da Directiva IVA, optou por, apenas, aplicar a isenção quando as actividades visadas fossem desempenhadas por estabelecimentos desportivos, que cobrassem quotas de valor nunca superior ao legalmente fixado. Ora, a alínea m) do artigo 132º da Directiva IVA faz aplicar a isenção a organismos sem finalidade lucrativa, havendo uma discrepância do elemento subjectivo, entre ambas as normas de isenção. O TJUE esclareceu que os Estados Membros apenas têm autonomia no que respeita aos mecanismos para garantir a boa aplicação das normas de isenção, sendo que no caso em apreço, o Estado espanhol tinha procedido a uma alteração do âmbito subjectivo da isenção prevista na Directiva IVA, extravasando, dessa forma, as suas competências. Fazer depender a aplicação da isenção em causa, ao facto de o estabelecimento desportivo cobrar quotas num determinado valor, poderia fazer com que, certos organismos sem finalidade lucrativa não fossem

abrangidos pela isenção, enquanto outras entidades com finalidades comerciais fossem, quando a alínea m) da Directiva IVA se refere claramente a organismos sem finalidade lucrativa³⁷.

5.2. Os conceitos autónomos do Direito da União Europeia

O TJUE tem vindo a pronunciar-se por diversas vezes no sentido de que as isenções, bem como as realidades sobre as quais estas versam, consubstanciam conceitos autónomos do Direito da União Europeia, devendo o respectivo conteúdo ser apreciado de forma uniforme por todos os Estados Membros, não devendo estes recorrer à sua interpretação através de noções decorrentes do direito interno de cada um.

No acórdão de 11 de Agosto de 1995, respeitante ao processo C-453/93 (*Bulthuis-Griffioen*), uma das questões sobre a qual o Tribunal se debruçou, prendia-se com a necessidade de saber se um empresário em nome individual poderia estar abrangido pelo conceito de “organismo” constante da alínea g) do artigo 132º da Directiva IVA. O TJUE considerou que não estavam preenchidos os requisitos subjectivos para a aplicação da norma de isenção, tendo referido que estava em causa um conceito autónomo do Direito da União Europeia, e que, por conseguinte, as respectivas condições de aplicabilidade das isenções também deverão ser interpretadas de forma harmonizada por todos os Estados Membros, uma vez que também elas, constituem conceitos autónomos do Direito da União Europeia. Posteriormente, o TJUE veio considerar que os empresários em nome individual também poderiam ser abrangidos pelo conceito de “organismo” referido³⁸, no entanto, o que releva para esta matéria é a explicitação por parte do Tribunal que, tanto as isenções, bem como a realidade que estas tutelam e as respectivas condições de aplicabilidade, consagram conceitos autónomos do Direito da União Europeia³⁹

³⁷ A este propósito, ver ainda os seguintes acórdãos: de 13 de Julho de 1989, processo 173/88, Caso *Henriksen*; de 11 de Janeiro de 2001, processo C-76/99, Comissão/França; de 20 de Junho de 2002, processo C-287/00, Comissão/Alemanha

³⁸ Conforme entendimento constante do Acórdão do TJUE *Gregg*, de 7 de Setembro de 1999, processo C-216/97

³⁹ A este propósito, ver ainda os seguintes acórdãos: de 12 de Setembro de 2000, processo C-358/97, Comissão/Irlanda; de 8 de Março de 2002, processo C-240/99, caso *Skandia*; de 12 de Junho de 2003, processo C-275/01, caso *Sinclair Collis*

5.3. Os elementos objectivo e subjectivo das isenções

Como já foi anteriormente referido, em matéria de isenções, o que releva é o elemento objectivo, isto é, o tipo de operações abrangidas pelas normas de isenção. Tal significa, que, á partida, será irrelevante a natureza das entidades que praticam as operações visadas, a menos que a norma de isenção especifique que a mesma só se aplicará se o sujeito passivo reunir determinadas características.

Assim, no âmbito do elemento objectivo, as várias normas de isenção previstas tanto na Directiva IVA, como no artigo 9º do CIVA, abrangem, frequentemente, não só determinadas transmissões de bens e prestações de serviço, mas também as “*operações estreitamente conexas*”. Ao abrigo do artigo 134º da Directiva IVA, as operações estreitamente conexas com as transmissões de bens e prestações de serviços isentas só gozarão também da mesma isenção se preencherem um dos seguintes requisitos: serem indispensáveis para a realização das operações isentas; e não se destinarem, essencialmente a obter receitas suplementares para o organismo, através de operações realizadas em concorrência directa com empresas de cariz comercial sujeitas a IVA.

O TJUE no Acórdão de 1 de Dezembro de 2005, no âmbito dos processos C-394/04 e C-395/04 (casos *Athinon-Ygeia*), foi questionado sobre a aplicabilidade da isenção constante da alínea b) do artigo 132º da Directiva IVA, referente às prestações de serviço de internamento hospitalar, a prestações de serviços de alojamento e de refeições concedidas aos acompanhantes dos sujeitos internados, bem como a prestações de serviços telefónicos e locações de aparelhos televisivos aos sujeitos internados, a título de operações estreitamente conexas. O Tribunal pronunciou-se afirmando que as isenções só se estendem às operações estreitamente conexas quando estas se revelem indispensáveis para a realização da actividade isenta, bem como dos respectivos fins. Em relação ao caso concreto, o TJUE referiu que, embora os serviços mencionados servissem para tornar a hospitalização dos pacientes mais confortável, melhorando o bem-estar dos mesmos, estes não se revelavam fundamentais para as finalidades clínicas e de assistência médica referentes às operações de internamento sobre as quais incide a isenção em apreço⁴⁰.

⁴⁰ A este respeito ver ainda o Acórdão do TJUE *Hoffmann*, de 3 de Abril de 2003, processo C-144/00

Embora o elemento objectivo seja aquele que releva, em princípio, no que às isenções diz respeito, a verdade é que no que toca às isenções do terceiro sector, o elemento subjectivo tem grande relevância. Veja-se que, com frequência, para a aplicação de determinadas isenções, importa não só o tipo de operações em causa, mas a qualidade do sujeito passivo, nomeadamente, tratar-se de um organismo sem finalidade lucrativa.

Como também já anteriormente mencionado, para que se considere estar perante um organismo sem finalidade lucrativa, o artigo 10º do CIVA, em concordância com o artigo 133º da Directiva, exige que se trate de entidades que não procedam à distribuição de lucros, que disponham de escrituração que abranja toda actividade praticada pelos mesmos, e que a facultem aos serviços fiscais, que sejam geridos por quem não tenha qualquer interesse directo ou indirecto nos respectivos resultados, que pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, quando estes não sejam passíveis de homologação, sejam inferiores aos praticados pelas entidades comerciais que desempenhem as mesmas actividades, e, por fim, que não entrem em concorrência directa com os restantes sujeitos passivos de imposto.

No acórdão de 21 de Março de 2002, respeitante ao processo C-174/00 (caso Kennemer Golf), o TJUE esclarece que, para efeitos do tipo de isenções em apreço, o que importa é que o organismo que pratica as operações não tenha finalidades lucrativas. O organismo como um todo tem de poder ser considerado como não tendo finalidade lucrativa, não podendo um sujeito passivo que pratica apenas algumas actividades sem fins lucrativos, de entre outras com finalidades comerciais, ser abrangido por este tipo de isenções. Assim, o conjunto das actividades do sujeito passivo tem de ser passível de ser considerado como não tendo finalidade lucrativa, ainda que só algumas das operações por ele realizadas gozem de isenção. O Tribunal esclareceu, ainda, que o facto de os organismos sem finalidade lucrativa não poderem distribuir lucros não significa que estes não o possam ter. Os organismos sem finalidade lucrativa podem ter lucro e alocar esse excedente sob a forma de reservas. O Tribunal refere, ainda, que estas entidades podem procurar ter sistematicamente lucro e orientar as suas actividades nesse sentido, no entanto, a finalidade da obtenção de lucro nunca será a sua

distribuição, mas sim a afectação dos mesmos à actividade prosseguida⁴¹.

5.4. A interpretação estrita das isenções

Tratando-se as isenções de excepções à regra geral da incidência do imposto, estas deverão ser alvo de interpretação estrita. Como já tem vindo a ser reiterado pelo TJUE, uma interpretação estrita impõe que as isenções sejam analisadas tendo em conta o sentido literal das respectivas normas. Contudo, o TJUE também refere com alguma frequência que as isenções deverão ser alvo de interpretação restritiva. Se se considerasse que o entendimento do Tribunal pretendia dizer era que as isenções deveriam ser, regra geral, submetidas a uma interpretação restritiva, seria assumir que o legislador quis, sistematicamente, dizer menos do que aquilo que consagrou nas respectivas normas, o que não faria sentido. Assim, quando o TJUE diz que as isenções deverão ser alvo de interpretação restrita aquilo que se deve entender é que a interpretação se deverá restringir ao sentido declarativo do texto das normas⁴²⁴³.

No entanto, observa-se que, nem sempre o TJUE, ao avaliar a aplicabilidade das normas de isenção, se cinge ao elemento literal do texto das mesmas, o que se compreende, uma vez que muitas delas adoptaram formulações mais genéricas devido às naturais dificuldades de consenso entre os Estados Membros. Veja-se, no âmbito do acórdão de 7 de Setembro de 1999, referente ao processo C-216/97 (caso Gregg), o TJUE veio alterar a posição até então assumida, ao considerar que as expressões “*outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos*” e “*outros organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado Membro em causa*”, poderiam também abranger pessoas singulares. Naturalmente que o mérito do fundamento apresentado pelo TJUE para proceder à referida interpretação não se põe em causa, no entanto não deixa de ser uma situação, na qual se procedeu a uma interpretação um pouco mais ampla e menos estrita, contrariamente à regra assumida pela TJUE e pelo Direito da União Europeia.

Cumpra ainda mencionar, que o TJUE já se pronunciou diversas vezes no sentido de que as isenções respeitantes à saúde e à educação não deverão ser alvo de

⁴¹ A respeito desta matéria ver ainda os seguintes acórdãos: de 21 de Março de 2002, processo C-267/00, caso *Zoological Society*; de 26 de Maio de 2005, processo C-498/03, caso *Kingcrest*

⁴² Rui Lares, A Jurisprudência Comunitária em Matéria de Isenções do IVA

⁴³ Ver a respeito desta matéria os seguintes acórdãos: de 18 de Janeiro de 2001, processo C-83/99, Comissão/Espanha; 8 de Maio de 2003, processo C-269/00, caso *Seeling*

uma interpretação particularmente estrita, uma vez que o intuito das mesmas é garantir o acesso aos mesmos a um custo pouco dispendioso aos cidadãos⁴⁴. Embora, no presente trabalho, as isenções referentes à saúde e à educação não tenham sido explanadas, não deixam de ser situações nas quais se abriu caminho a uma interpretação ligeiramente mais ampla no que respeita a isenções. Assim, as isenções deverão ser interpretadas de forma estrita, no entanto importa, sempre, ter em consideração quais os fins visados pelas mesmas.

5.5. As diferentes versões linguísticas da Directiva IVA

As disposições do Direito da União Europeia devem ser interpretadas de forma uniforme, tendo em consideração as diversas versões linguísticas dos diplomas da União Europeia. No entanto, por vezes surgem divergências entre as várias versões linguísticas dos diplomas, pelo que o TJUE já definiu o procedimento que deve ser adoptado em situações mais dúbias.

Em acórdão de 12 de Novembro de 1998, no âmbito do processo 147/97 (caso *Institute of Motor Industry*), o TJUE veio afirmar que a versão linguística de um diploma da União Europeia não pode ser a base única para a interpretação de uma norma. Assim, em caso de dúvida, não se deve ter em conta uma versão linguística isoladamente, mas sim procurar uma interpretação decorrente do teor das diversas versões linguísticas, por forma a alcançar a versão mais harmonizada possível. Todas as versões linguísticas gozam de semelhante estatuto, tendo todas igual valor, não cabendo um estatuto prioritário a nenhuma, uma vez que tal atentaria contra a exigência da aplicação uniforme do Direito da União Europeia. Subsistindo a divergência após a análise das várias versões linguísticas, o TJUE considerou que se deverá proceder a uma interpretação de acordo com a economia geral, bem como com a finalidade da regulamentação em apreço⁴⁵.

⁴⁴ A este respeito ver ainda os seguintes acórdãos: de 6 de Novembro de 2003, processo C-45/01, caso *Dornier-Stiftung*; de 20 de Junho de 2002, processo C-287/00, Comissão/Alemanha

⁴⁵ A este respeito ver ainda os seguintes acórdãos: de 2 de Abril de 1998, processo C-296/95, caso *EMU Tabac*; de 27 de Março de 1990, processo C-372/88, caso *Cricket St. Thomas*

6. Regimes Alternativos

6.1. Isenções incompletas ou taxa zero

Tendo em consideração a problemática que se coloca em torno da questão do IVA não dedutível, decorrente da aplicação de isenções para fomentar o acesso a bens e serviços transaccionados por parte das entidades do terceiro sector, surge a necessidade de procurar regimes alternativos.

Uma alternativa possível seria a aplicação de isenções incompletas ou taxa zero, em vez das actuais isenções completas. Assim, as operações visadas estariam isentas de IVA, não tendo o consumidor final de suportar um preço final mais elevado devido à incidência do imposto, e o sujeito passivo beneficiário manteria o seu direito à dedução nas respectivas operações passivas, sendo benéfico para ambas as partes. Desta forma, manter-se-ia o princípio de que as actividades de utilidade pública não deverão ser oneradas de IVA. Contudo, esta opção acarretaria custos significativos para os Estados Membros. Por um lado, os Estados Membros deixariam de encaixar as verbas referentes ao IVA, até então não dedutível respeitante às operações passivas dos sujeitos passivos. Por outro lado, os sujeitos passivos poderiam, não só passar a deduzir o IVA suportado a montante, mas também pretender ajustar o IVA não dedutível suportado a montante, no que concerne a bens duradouros, adquiridos em exercícios anteriores, mas ainda utilizados para o desempenhar das suas operações activas⁴⁶.

Em matéria de IVA coloca-se, ainda, a questão do princípio da neutralidade. As isenções entram, como já foi mencionado, em colisão com este princípio. Para a aplicação de uma isenção deverá recorrer-se a critérios objectivos, devendo sobre o mesmo tipo de bens e serviços incidir a mesma taxa de imposto, não sendo admissível o recurso a critérios qualitativos, de forma a evitar distorções de concorrência. Deste modo, a pretensão de aplicar uma isenção distinta no que respeita a actividades

⁴⁶ Sigrid Hemels, *Effectiveness of EU VAT Treatment of Charities*, in *International VAT Monitor*, Setembro/Outubro 2011

similares, quando estas sejam praticadas por entidades do terceiro sector, poderá revelar-se bastante difícil⁴⁷.

Esta solução traria, também, como inconveniente, o facto de o regime aplicável às entidades do terceiro sector visadas passar a ser economicamente mais vantajoso, do que o regime aplicável a entidades que prossigam actividades análogas, mas que estejam fora do escopo do IVA. Um organismo que não esteja no âmbito de incidência por não realizar uma actividade económica, não liquida, naturalmente, IVA aos seus consumidores. No entanto, não deixará de suportar IVA nas operações que realizar a montante, não lhe assistindo o direito a dedução, por não ser considerado sujeito passivo nos termos do sistema comum do IVA. Por sua vez, ao abrigo de uma isenção taxa zero ou completa, as entidades do terceiro sector não liquidam IVA, mas mantêm o seu direito de dedução referente às suas operações passivas, sendo, portanto, neste caso, mais benéfico ser sujeito passivo de IVA do que não o ser⁴⁸.

Finalmente, cumpre, ainda, frisar que se está perante matéria harmonizada, existindo um sistema comum de IVA. Por este motivo, qualquer alteração ao conteúdo de Directivas, demonstra-se difícil, uma vez que é necessário a existência de consenso entre os Estados Membros. Mais, como se tem vindo a verificar, em matéria de isenções, os Estados Membros têm revelado uma incapacidade para efectuar alterações, tendo o elenco das isenções se mantido quase estanque ao longo das diversas directivas em matéria de IVA. Como já foi referido anteriormente, devido a esta dificuldade de reunir consenso, o legislador comunitário viu-se obrigado a introduzir vocabulário mais vago no conteúdo das normas referentes às isenções constantes das Directivas. Pelos motivos apresentados, embora a presente solução pudesse representar uma situação de *win win*, ao ser benéfica tanto para o sujeito passivo, como para o consumidor final, a sua procedência não é muito viável.

⁴⁷ Sigrid Hemels, “*Influence of Different Purposes of Value Added Tax and Personal Income Tax on an Effective and Efficient Use of Tax Incentives*”

⁴⁸ Sigrid Hemels, “*Effectiveness of the current VAT treatment of charities: are the objects of the VAT exemptions in the public interest being achieved and if not, how can this be improved within the restrictions imposed by EU legislation?*” in *International VAT Monitor*, Setembro/Outubro 2011

6.2. Aplicação de uma taxa reduzida

Outra alternativa poderia passar pela aplicação de uma taxa reduzida, passando as operações em apreço a ser sujeitas e não isentas de IVA. Deste modo, o consumidor final passaria a suportar IVA no âmbito destas operações, podendo o sujeito passivo deduzir o IVA que suportou nas suas operações passivas. O facto de se aplicar uma taxa reduzida, continuaria a ser um mecanismo de incentivo ao acesso a estas operações por parte dos consumidores, o que é fundamental, dado o respectivo cariz de interesse público ou de mérito reconhecido. Trata-se de uma solução de compromisso, visto que se passa a exigir ao consumidor final que suporte IVA, para que o sujeito passivo tenha o direito a deduzir o IVA que suporta para poder fornecer, aos primeiros, os bens ou serviços em questão, uma vez que tornará a sua actividade menos onerosa.

Veja-se que, para muitas das operações isentas praticadas pelas entidades do terceiro sector, constantes do artigo 132º da Directiva IVA, os Estados Membros têm a possibilidade de optar pela aplicação de uma taxa reduzida, nos termos artigo 98º do mesmo diploma, desde que desempenhadas por outras entidades privadas. Ao abrigo do Anexo III da Directiva IVA, referente às listas de bens e serviços aos quais os Estados membros podem fazer aplicar uma taxa de IVA reduzida, o seu ponto 6) refere-se a *“fornecimento de livros, mesmo os emprestados por bibliotecas (e incluindo as brochuras, desdobráveis e outros impressos do mesmo tipo, álbuns ou livros de ilustrações e álbuns para desenhar ou colorir para crianças, pautas de música impressas ou manuscritas, mapas e cartas hidrográficas ou outras do mesmo tipo), jornais e publicações periódicas, com excepção dos materiais total ou predominantemente destinados a publicidade.”* Repare-se que, por sua vez, a alínea 12) do artigo 9º do CIVA consagra uma isenção respeitante às *“locações de livros e outras publicações, partituras musicas, discos, bandas magnéticas e outros suportes de cultura, e, em geral, as prestações de serviços e transmissões de bens com aquelas estreitamente conexas, desde que efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa”*. Veja-se que as operações activas abrangidas por ambas as disposições normativas são bastante similares. Conclui-se que, Portugal, enquanto Estado Membro, poderia fazer

aplicar uma taxa reduzida a estas operações, sempre que desempenhadas por entidades privadas que não pertençam ao terceiro sector, ilustrando-se, novamente, uma situação de desvantagem para estas últimas entidades.

Contudo, a aplicação de taxas reduzidas requer algum bom senso e sentido de responsabilidade por parte das entidades visadas. Recorde-se que, quando se promoveu a aplicação de uma taxa reduzida para as prestações de serviço realizadas por ginásios, de modo a incentivar a prática de desporto, devido à sua importância para o bem-estar das pessoas, para que estes praticassem preços mais apelativos, o decréscimo das respectivas mensalidades cobradas aos consumidores, não se verificou. Isto porque, embora o IVA liquidado aos consumidores finais fosse mais reduzido, os diversos organismos aproveitaram para aumentar as suas margens, fazendo com que o preço final dos respectivos serviços fosse idêntico ao praticado quando se aplicava a taxa normal.

A aplicação de uma taxa reduzida, poderia, porém, ser nociva para algumas entidades do terceiro sector. Embora, se tenha vindo a sustentar que estas isenções poderão ter um efeito perverso, especialmente, no que diz respeito às entidades do terceiro sector, a verdade é que nem todas se encontram expostas às adversidades decorrentes dos custos do IVA não dedutível. Existem, pois, alguns organismos que recorrem pouco ao *outsourcing* e que detêm estruturas muito integradas, pelo que não conhecem muitos custos no que respeita ao IVA suportado a montante. Para estas entidades, deixar de gozar de uma isenção no que respeita às suas operações activas, para, sobre estas, passar a incidir IVA a uma taxa reduzida, apenas fará com que as mesmas se tornem mais onerosas para o consumidor, uma vez que não se verificam ganhos significativos decorrentes da possibilidade de deduzir o IVA suportado a montante.

Esta alternativa conhece, ainda os mesmos entraves apontados para a solução anterior. A aplicação de uma taxa reduzida traz mais encargos para o Estado, uma vez que permitiria a mais entidades deduzir o IVA suportado nas operações passivas. Por outro lado, novamente, se mostraria muito difícil a reunião de consenso entre os Estados

Membros, requisito imprescindível para que se procedesse à alteração sugerida, uma vez que se trata de matéria harmonizada. Aliás, a Comissão Europeia já veio sugerir esta solução, tendo a mesma sido rejeitada⁴⁹.

6.3. Atribuição de subvenções ou de outros mecanismos de compensação

A melhor solução prende-se, então, com a atribuição directa de subvenções ou outros mecanismos de compensação por parte do Estado, uma vez que se trata de uma alternativa que poderá não colidir com o sistema comum de IVA. Evidentemente que este a solução também trará encargos adicionais para o Estado, no entanto, não se tratando de incentivos decorrentes do sistema comum de IVA, este poderá criar os seus próprios critérios de atribuição de fundos, cabendo-lhe apenas a si, a decisão de como melhor alocá-los e de quais os organismos a abranger. Estas subvenções não têm, assim, que obedecer ao princípio da neutralidade, podendo o Estado aplicar subvenções apenas a alguns organismos, independentemente de existirem outros que desempenhem as mesmas operações económicas.

Contudo, os Estados Membros não poderão olvidar o facto de as subvenções que decidam aplicar terem, necessariamente, de obedecer às regras respeitantes aos auxílios de Estado no âmbito do TFUE. Segundo o seu artigo 107^{o50}, os Estados Membros não podem promover auxílios através de recursos estatais que distorçam ou ameacem distorcer a concorrência, ao favorecerem certas empresas ou produções. Existe, assim um princípio de incompatibilidade no que respeita à atribuição de auxílios de Estado por parte dos Estados Membros. Para alguns autores, o conteúdo do referido artigo significa uma verdadeira proibição, entendendo-se que, em regra, os auxílios de Estado não são admissíveis. Outra parte da doutrina considera que não existe nenhuma proibição dos auxílios de Estado *a priori*, tratando-se sim, de um princípio de incompatibilidade, dado que a proibição dos mesmos carece do reconhecimento pela Comissão, podendo os auxílios de Estado vigorar enquanto não houver nenhuma decisão em sentido contrário. No entanto, a grande diferença entre ambas as posições prende-se com o efeito directo

⁴⁹ European Charities Committee on VAT, “Options to alleviate the burden of irrecoverable VAT on charities”

⁵⁰ Ex-artigo 87º TCE

conferido à proibição dos auxílios de Estado. Enquanto a primeira posição atribui um efeito directo à proibição decorrente do artigo 107º, a segunda orientação doutrinária, também sustentada pela Comissão⁵¹, alicerçada no artigo 108º, promove uma avaliação casuística das situações, que melhor promoverá os interesses comunitários⁵².

O princípio da incompatibilidade assenta, por um lado, na ideia de que os auxílios de Estado poderão provocar distorções na concorrência, na medida em que existe uma entidade externa, o Estado, que beneficia certos operadores, causando situações de desigualdade, alterando as condições de concorrência no mercado. Por outro lado, este princípio visa, ainda, prevenir a afectação do comércio intracomunitário, na medida em que as trocas entre Estados Membros poderão ser lesadas, quando os auxílios de Estado incidam sobre bens e serviços que lhes digam respeito. Por estes motivos, as instituições da União Europeia tendem a desconfiar dos auxílios de Estado, acabando por recorrer a critérios muito amplos para a aplicação das incompatibilidades. Contudo, é de entendimento pacífico, que o recurso a auxílios de Estado pode ser indispensável, uma vez que o mercado também apresenta falhas. Poderão, portanto, ser mecanismos importantes para o crescimento económico, para melhorar as condições sociais decorrentes de modificações económicas, para a aplicação de medidas de promoção da empregabilidade, para o desenvolvimento regional, entre outros⁵³.

Existem, por conseguinte, muitas formas sob as quais estes auxílios são permitidos, sendo algumas elencadas no artigo 108º do TFUE. Há, ainda a regra de minimis, que refere que sempre que não ultrapassem o valor de € 200 000, os auxílios concedidos por um prazo mínimo de três exercícios fiscais, consideram-se de acordo com o artigo 107º do TFUE⁵⁴, que se funda não reduzida expressão quantitativa dos mesmos.

⁵¹ Direito da Concorrência nas Comunidades Europeias, volII B, Explicação das Regras Aplicáveis aos auxílios Estatais, 1997, Comissão

⁵² António Carlos dos Santos, Auxílios de Estado e Fiscalidade

⁵³ Idem

⁵⁴ Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006, relativo à aplicação dos artigos 87.º e 88.º do Tratado aos auxílios de minimis.

Em 2005, o Comissário Europeu para a Fiscalidade e União Alfandegária, László Kovács, afirmou que a Comissão Europeia considerava que a promoção de auxílios para apoiar organismos de beneficência, por parte dos Estados Membros, se encontrava de acordo com o Direito da União Europeia, sempre que estes se processem de forma autónoma em relação ao sistema comum de IVA. Assim, os Estados Membros não podem, autonomamente, conferir o direito à dedução no âmbito de operações sobre as quais incida uma isenção simples ou incompleta. No entanto, poderão, devolver o valor de IVA não dedutível suportado pelo sujeito passivo, sob forma de subvenção. Veja-se que o sistema comum de IVA não seria afectado, uma vez que o Estado Membro não deixaria de recolher o IVA suportado a montante pelo sujeito passivo. Com efeito, o Estado Membro optaria por alocar fundos estatais no montante do valor do IVA não dedutível suportado pelo sujeito passivo, conferindo-lhe um subvenção, para que este não sofresse as consequências das isenções incompletas. Trata-se de uma decisão de política interna, pelo que não diz respeito nem à Comissão Europeia, nem ao Direito da União Europeia⁵⁵, desde que não viole o princípio da incompatibilidade.

Cumpra, então, compreender aquilo que se entende por subvenção. Trata-se de um conceito autónomo do Direito da União Europeia, pelo que a sua compreensão deverá ser efectuada de forma harmonizada entre todos os Estados Membros, ainda que o TJUE recorra, frequentemente, a expressões como “subsídios”, “compensações”, “incentivos”, etc., para designar realidades idênticas. Contudo, não existe uma definição estabelecida daquilo que se entende por subvenção. A subvenção consubstancia uma transferência patrimonial protagonizada por uma entidade estatal em prol de uma segunda entidade, que poderá ser pública ou privada, de forma a colmatar situações adversas decorrentes de fenómenos económicos e provocados pela livre concorrência, de modo a ir ao encontro das políticas económicas e sociais promovidas pelo Estado. Segundo Eduardo Paz Ferreira, a subvenção financeira deverá revestir três características, nomeadamente, i) ser atribuída pelo Estado ou outra entidade pública, operar através da entrega directa de verbas aos beneficiários, ii) da renúncia a créditos,

⁵⁵ Sigrid Hemels, “*Effectiveness of EU VAT Treatment on Charities*”, in *International VAT Monitor*, Setembro/Outubro 2011

ou da utilização de mecanismos de crédito, e iii) ter como fundamento a tutela de um interesse público relevante⁵⁶.

A grande questão que se coloca no âmbito das subvenções em matéria de IVA prende-se com o facto de saber se estas serão tidas em consideração para a contabilização do valor tributável ou não. Alínea c) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA, que tem por base o artigo 73.º da Directiva IVA, refere que as subvenções deverão ser tributadas sempre que estejam ligadas ao preço das operações, sendo que serão consideradas como tais, quando sejam estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume de serviços prestados, e quando sejam fixadas em momento anterior à realização das operações.

A inclusão das subvenções no valor tributável dos sujeitos passivos beneficiários poderá causar alguma estranheza, uma vez que o Estado estará a atribuir um benefício ao sujeito passivo, para, posteriormente, lhe retirar uma parcela do mesmo em sede de imposto. Assim, frequentemente, as subvenções atribuídas já terão em consideração o montante que o sujeito passivo irá ter que voltar a entregar ao Estado. No entanto, quando as subvenções tenham um efeito directo no preço dos bens e serviços, o facto de os sujeitos passivos praticarem preços mais reduzidos, fará com que o IVA suportado pelos consumidores finais seja mais baixo, e que, por conseguinte, o Estado receba um valor de imposto menor, no que a estas operações respeita, sem que os custos do sujeito passivo nos estágios anteriores do circuito económico tenham diminuído. O fundamento da tributação deste tipo de subvenções consiste no facto de estas influenciarem directamente o preço final das operações, devendo a tributação ocorrer na exacta medida em que se verificou a redução do preço, ainda que o valor da subvenção seja mais elevado⁵⁷.

⁵⁶ Eduardo Paz Ferreira, “O controlo das subvenções financeiras e dos benefícios fiscais”

⁵⁷ Conforme entendimento constante do Acórdão do TJCE *OPW*, de 22 de Novembro de 2001, processo C-184/00, Colect. P. I-9115

Porém, nem sempre é simples saber se as subvenções estão ou não ligadas ao preço das operações. Neste contexto, o TJUE enumerou os seguintes requisitos para que se considere que uma subvenção se encontra directamente conexas com o preço da operação, mormente, i) a subvenção deverá consubstanciar uma contrapartida, ou parte dela, que tem de ser determinada ou determinável a quando da realização da operação a que respeita, ii) a subvenção deverá atribuída por uma entidade terceira, não sendo esta o beneficiário da operação, havendo, portanto, uma relação triangular, iii) a subvenção deverá ser recebida directamente pelo sujeito passivo para que este pratique especificamente determinadas transmissões de bens ou prestações de serviços, e finalmente, iv) a subvenção deverá ter como fundamento a redução dos preços praticados pelo sujeito passivo beneficiário, da qual beneficiaram os consumidores finais.

Contudo, nem sempre é fácil a distinção entre subvenções directamente conexas com o preço da operação, subvenções de funcionamento e subvenções de equilíbrio. Quando o Estado atribui uma subvenção de funcionamento, com o intuito de auxiliar uma entidade que desempenha actividades de interesse público, o custo que o sujeito passivo tem com as suas operações reduz, pelo que poderá praticar preços mais baixos, podendo-se, então, dizer que se trata de uma subvenção que influencia o preço da operação. Porém, nestas situações, o beneficiário directo das subvenções não é o consumidor final, mas sim o sujeito passivo, não dando origem a uma relação tripartida, uma vez que o intuito do benefício concedido é auxiliar o desenvolver de operações por parte deste, que o Estado considera do interesse geral. Se, na sequência da atribuição da subvenção o sujeito passivo beneficiário decidir reduzir os preços, continuará a não haver umnexo directo entre a atribuição do incentivo e a diminuição de preços, uma vez que tal não era exigível ao sujeito passivo⁵⁸.

Se o Estado atribuisse uma subvenção a entidades do terceiro sector, devido ao mérito das actividades desempenhadas pelas mesmas, por forma a combater os encargos decorrentes do IVA não dedutível, esta não consubstanciaria uma subvenção tributável.

⁵⁸ Clotilde Celorico Palma, “As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado, Uma ruptura com o princípio da neutralidade”

Isto porque, embora a redução dos encargos fiscais pudesse fazer com que as entidades visadas baixassem os preços, não haveria um nexo directo entre a subvenção e a redução dos preços. A subvenção não consubstanciaria uma contraprestação para que o sujeito passivo beneficiário baixasse os preços, tratar-se ia de um mero incentivo, devido ao mérito da sua actividade, que poderia ter, ou não, como consequência a redução dos preços. Acresce, ainda, que o verdadeiro beneficiário não seria o consumidor final, mas sim o sujeito passivo, que veria os seus encargos resultantes do IVA não dedutível, por força das isenções simples ou incompletas que sobre ele impendem, serem compensados.

Uma vez que não existe qualquer referência às subvenções não relacionadas com o preço das operações na Directiva IVA, conclui-se que estas não consistem em matéria harmonizada. A respeito destas isenções levanta-se a questão de saber se estas deverão dar origem a uma limitação do direito à dedução. Trata-se de uma questão controversa, tendo originado várias posições distintas ao nível da doutrina. Existe quem defenda que, embora estas subvenções não visem directamente a redução do preço, quando tal suceda, deverá existir uma limitação do direito à dedução do IVA suportado a montante. Esta orientação assenta no facto de o direito à dedução dever corresponder aos custos suportados a montante pelo sujeito passivo. Ora, se o sujeito passivo passa a ter uma diminuição de custos na medida em que auferir uma subvenção não tributada, não se limitando o direito à dedução, este deixaria de corresponder aos custos nos quais o sujeito passivo, efectivamente incorreu. Neste sentido, a jurisprudência do TJUE tem considerado que, quando se tratam de sujeitos passivos mistos, o montante correspondente à subvenção não tributada, poderá ser incluído no denominador da fórmula do cálculo do pro rata de dedução⁵⁹.

Conclui-se, assim, que um regime alternativo viável para contornar o efeito nocivo da incidência de isenções simples ou incompletas sobre as operações desempenhadas pelo terceiro sector poderia passar pela atribuição de subvenções por

⁵⁹ Rui Laires “O tratamento em IVA das subvenções na legislação e na jurisprudência comunitária”, in

parte do Estado. Naturalmente que estas teriam de estar de acordo com o regime constante do TFUE referente aos auxílios de Estado. Assim, o Estado poderia optar por conceder subvenções a estes organismos, tendo em conta o mérito das actividades por estas desempenhadas. As subvenções poderiam estar directamente conexas com a redução do preço das operações, ou não, sendo que se o objectivo das mesmas fosse apenas o colmatar dos efeitos das isenções incompletas ou simples, as mesmas consubstanciarium subvenções não tributadas. Não se tratando de subvenções tributadas, as entidades auxiliadas poderão ver o seu direito à dedução reduzido, quando se tratem de sujeitos passivos mistos. No entanto, uma vez que a sugestão deste regime alternativo se funda no facto de as entidades do terceiro sector terem avultados custos respeitantes a IVA não dedutível, o seu direito de dedução já se encontra muito limitado, sendo que os custos referentes às operações visadas não eram passíveis de dedução.

7. Conclusão

As isenções no âmbito do terceiro sector aplicam-se, fundamentalmente a actividades desempenhadas no interesse público e a actividades de mérito reconhecido. As primeiras tiveram, desde a sua origem, como objectivo a procura da equidade distribucional e social, procurando que operações essenciais para a sociedade sejam prestadas aos cidadãos, a preços economicamente mais vantajosos. As segundas, por sua vez, visaram, incentivar, por um lado, a respectiva procura por parte da população, e por outro, motivar o desempenho das mesmas por parte das entidades do terceiro sector. Assim, poder-se-á afirmar, que o fundamento destas isenções assentava, primordialmente, na premissa de que, ao isentar as operações praticadas por estas entidades, o preço das mesmas, por estar livre da oneração decorrente da incidência do IVA, se tornaria mais reduzido.

Contudo, como se sabe, as isenções incompletas ou simples, podem não ser sempre benéficas para o sujeito passivo beneficiário, uma vez que este, ao não liquidar o IVA nas suas operações activas isentas, também não poderá deduzir o IVA suportado a montante. Assim, se o sujeito passivo beneficiário não recorrer uma estrutura extremamente integrada para desenvolver as suas operações passivas, o IVA que suporta no circuito económico das operações que realiza, torná-las-á mais onerosas para si, uma vez que não tem direito de dedução. Ora, para fazer face a estes custos mais acrescidos, o sujeito passivo tenderá a aumentar os preços praticados perante o consumidor final, por forma a tornar viável a sua actividade. Deste modo, compreende-se que, objectivos como a prática de preços vantajosos para o consumidor final ou o incentivo ao desempenho de determinadas actividades, não estejam a ser devidamente acautelados através das isenções analisadas, frustrando-se, assim, o intuito principal das mesmas.

Considerando, agora, que as entidades do terceiro sector não têm fins lucrativos, não sendo, por isso, a sua gestão vocacionada para a obtenção de resultados líquidos anuais muito positivos, e, por conseguinte, não tendo estas, em regra, orçamentos muito avultados, o aumento de encargos fiscais para estas, poder-se-á revelar ainda mais prejudicial e impeditivo para o desenvolver das actividades visadas pelas isenções mencionadas. Acresce, ainda, o facto de as isenções referentes a entidades do terceiro sector não estarem abrangidas pelo direito de renúncia à isenção conferido pelo artigo 12º do IVA, não se conferindo, assim, a possibilidade de optar que se concede a outros

sujeitos passivos no âmbito de outras isenções incompletas ou simples.

Os efeitos nocivos destas isenções não se revelam apenas no aumento dos preços praticados pelos sujeitos passivos, para fazer face aos encargos fiscais acrescidos que suportam, e no desincentivo do desempenhar de operações essenciais para a sociedade decorrentes do mesmo. Em bom rigor, a perda do direito de dedução poderá ter como consequências, como já foi anteriormente abordado, o incentivo à integração em detrimento do recurso ao *outsourcing*, um aumento de esquemas de planeamento fiscal que vise evitar os custos decorrentes do IVA não dedutível, bem como maiores custos macroeconómicos, nomeadamente através de um incremento das dificuldades de acesso a financiamento externo por parte destas entidades.

No entanto, embora seja possível tecer grandes críticas ao regime de isenções aplicáveis às entidades do terceiro sector, a verdade é que encontrar alternativas viáveis para o mesmo não se tem revelado fácil. Tratando-se o sistema comum do IVA de matéria harmonizada, proceder a alterações ao mesmo implica a reunião de consenso entre os Estados Membros, o que não se tem revelado fácil de alcançar. Evidência disso mesmo é o facto de o elenco de isenções constantes da Sexta Directiva ter transitado até aos dias de hoje, constando da Directiva IVA sem que tenha sido praticamente alterado. Assim, alternativas como a substituição das isenções simples ou incompletas pela aplicação de uma taxa reduzida ou pela atribuição do direito de renúncia, mostra-se pouco praticável.

O regime alternativo a procurar não deverá passar pela alteração das normas do sistema comum do IVA, mas sim por encontrar mecanismos internos, que não colidam com o Direito da União Europeia, como seja a atribuição de subvenções. O Estado poderia, atendendo ao interesse público e ao mérito reconhecido das actividades desempenhadas pelas entidades do terceiro sector, atribuir algumas verbas, de modo a colmatar os efeitos do IVA não dedutível, sob a forma de subvenção. Assim, desde que, como anteriormente, se referiu, fossem respeitados os requisitos fixados pelo Direito da União Europeia para a atribuição dos auxílios de Estado, tratar-se-ia de uma medida interna viável que não careceria de qualquer alteração ao sistema comum de IVA.

Naturalmente que esta solução acarreta custos adicionais para os Estados Membros, estando a sua aplicação limitada às possibilidades financeiras dos mesmos. Contudo, tanto é uma opção viável que já foi adoptada por diversos países.⁶⁰

Conclui-se, assim, que, encontrar regimes alternativos para substituir a aplicação de isenções incompletas ou simples a actividades do terceiro sector é uma tarefa difícil e que carece, ainda, de muita reflexão. No entanto, certo é, que as isenções em apreço não estão a alcançar os objectivos que estiveram na sua origem, acabando por ser, com frequência, penosas para os sujeitos passivos, e, por consequência, para o consumidor final. Assim, se é unânime e pacífico a relevância das actividades levadas a cabo pelas entidades do terceiro sector, quer seja pelas suas finalidades de interesse público, quer seja pelo mérito reconhecido das mesmas, a procura de um regime alternativo, que lhes seja mais favorável, parece ser completamente justificada. Uma solução como a atribuição de subvenções, ainda que esteja muito dependente da disponibilidade financeira dos Estados Membros, poderia ser objecto de ponderação, pois atendendo às atribuições destas entidades, pode-se afirmar que estas colaboram com o Estado, pelo que, havendo manifesto interesse do Estado na subsistência das mesmas, parece justificar-se a atribuição de verbas que permitam colmatar algumas das repercussões negativas decorrentes do presente regime de isenções, uma vez que procurar estabelecer um regime legislativo mais favorável não é, como já foi exposto anteriormente, por ora, uma alternativa muito viável.

⁶⁰ Clotilde Celorico Palma, “A tributação do terceiro sector em IVA”, in Estudos de IVA II

8. Referências Bibliográficas

AMAND, CHRISTIAN – “Are VAT Exemptions Compatible with Primary EU Law?”, *in* International VAT Monitor, November/December 2010, IBFD

AMAND, CHRISTIAN – “VAT for Public Entities and Charities – Should the Sixth Directive be Renegotiated?”, *in* International VAT Monitor, November/December 2006, IBFD

CUNHA, PATRÍCIA NOIRET – Imposto sobre o Valor Acrescentado. Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias, 1.ª Edição, Instituto Superior de Gestão, Lisboa, 2004

DE LA FERIA, RITA/VAN KESTERN, HERMAN – “Introduction to This Special Issue – VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives”, *in* International VAT Monitor, September/October 2011, IBFD

DE LA FERIA, RITA – “Partial-Exemption Policy in the United Kingdom”, *in* International VAT Monitor, March/April 2010, IBFD

DOS SANTOS, ANTÓNIO CARLOS - Auxílios de Estado e Fiscalidade, Almedina, 2003

GABRIEL, MANDY/ VAN KESTERN, HERMAN – “Calculation of the (Pre-) Pro Rata under EU VAT Law”, *in* International VAT Monitor, September/October 2011, IBFD

HEMELS, SIGRID – “Effectiveness of EU VAT Treatment of Charities”, *in* International VAT Monitor, September/October 2011, IBFD

GJEMS-ONSTAD, OLE – “Norwegian Exemptions for Cost-Sharing NPOs”, *in* International VAT Monitor, July/August 2007, IBFD

LAIRES, RUI - Apontamentos sobre a Jurisprudência Comunitária em Matéria de

- Isenções do IVA, 1.^a Edição, Almedina, 2006
- LAIRES, RUI – O IVA nas Actividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social, Cadernos IDEFF, n.º 14, 3.^a, Almedina, 2012
- LAIRES, RUI - O tratamento em IVA das subvenções na legislação e na jurisprudência comunitária”, in Ciência Técnica e Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, nº 419, Janeiro-Junho de 2007
- NEVES, FILIPE DUARTE - Código do IVA e Legislação Complementar - Anotado e Comentado, 2.^a Edição, Vida Económica, 2012
- PALMA, CLOTILDE CELORICO – As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade, Almedina, 2010
- PALMA, CLOTILDE CELORICO – “A tributação do terceiro sector em IVA”, in Estudos de IVA II, Almedina, 2012
- PALMA, CLOTILDE CELORICO - Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, Cadernos IDEFF, n.º 1, 3.^a Edição, Almedina, 2008
- PALMA, CLOTILDE CELORICO - “IVA - Algumas notas sobre os limites das exclusões do direito à dedução”, in Fisco n.º 115/116, Setembro, 2004, Lex
- SALAMON, LESTER M./ ANHEIER, HELMUT K. - “Defining the Nonprofit Sector: A cross National Analysis”, Manchester University Press, 1997
- SANCHES, JOSÉ LUÍS SALDANHA - Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora, 3.^a Edição, 2007
- SCHULYOK, FELIX – “The ECJ’s Interpretation of VAT Exemptions”, in International VAT Monitor, July/August 2010, IBFD

SWINKELS, DR. JOEP J.P. – “Sports under EU VAT”, *in* International VAT Monitor, July/August 2010, IBFD

SWINKELS, DR. JOEP J.P. – “The Exemption for Education under EU VAT”, *in* International VAT Monitor, September/October 2010, IBFD

SWINKELS, DR. JOEP J.P. – “Transitional Restrictions on the right to Deduct EU VAT”, *in* International VAT Monitor, March/April 2009, IBFD

SWINKELS, DR. JOEP J.P. – “The Scope of the EU Exemption for Cost-Sharing Associations”, *in* International VAT Monitor, January/February 2009, IBFD

VASQUES, SÉRGIO, “O IVA como imposto geral sobre o consumo”, *in* Revista Forum de Direito Tributário Brasil, nº59, 2012

