

Tratamento Fiscal de Donativos

Razão das instruções

A Circular nº 12/2002, de 19 de Abril, veio esclarecer dúvidas relativas ao enquadramento jurídico-tributário de donativos, em sede de IRS, IRC e IVA, nomeadamente nos casos em que aos mesmos esteja associada a atribuição aos doadores, por parte dos beneficiários dos donativos, de determinadas regalias em espécie, como sejam, por exemplo, a atribuição de bilhetes de ingresso ou convites para eventos, a disponibilização de salas e de outras instalações ou a associação do nome do doador a certa obra ou iniciativa promovida pelo donatário.

Subsistindo, ainda, algumas dúvidas e alguma margem de indefinição no que concerne ao enquadramento de certas realidades no âmbito do Estatuto do Mecenato, que importa aclarar, considerou-se oportuno, na sequência do Despacho nº 1287/2003-XV, de 26 de Maio, de S. Exa. O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, rever o conteúdo da Circular nº 12/2002, em ordem a concretizar, através da definição de critérios mais objectivos e, em alguns casos, da fixação de limites para o valor das contrapartidas concedidas, as linhas de orientação aí consagradas.

I IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

Enquadramento em sede de IRC e de IRS

1. O regime tributário aplicável aos donativos atribuídos no âmbito do Estatuto do Mecenato, aprovado pelo Dec-Lei nº 74/99, de 16 de Março, consiste, em sede de IRC, na sua consideração como custo ou perda do respectivo exercício para efeitos da determinação do lucro tributável, acrescida de majoração respectiva, e, em sede de IRS, numa dedução à colecta do imposto.

Não sendo a situação subsumível no âmbito deste regime, aplicar-se-ão as regras gerais previstas no Código do IRC, sendo aceites como custo, embora sem qualquer majoração, apenas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização de proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Assim, as importâncias que revistam a natureza de donativos, fora do âmbito do Estatuto do Mecenato, não logram passar o teste da respectiva indispensabilidade, pelo que não são aceites como custo para efeitos fiscais.

Ao invés, nas situações em que as importâncias atribuídas não revistam a natureza de donativo, constituindo a contrapartida da aquisição de um bem ou serviço, as mesmas são, em princípio, aceites como custo para efeitos fiscais à luz do disposto no artº 23º do Código do IRC.

Conceito de donativo para efeitos do Estatuto do Mecenato²

Nos termos do nº2 do artigo 1º do Dec-Lei nº 74/99, de 16 de Março, apenas têm relevância fiscal *"os donativos em dinheiro ou em espécie concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial às entidades públicas ou privadas nele previstas, cuja actividade consista, predominantemente, na realização de iniciativas nas áreas cultural, ambiental, científica ou tecnológica, desportiva e educacional"*.

De acordo com esta regra, estão abrangidos pelo Estatuto do Mecenato os donativos, ou seja, as prestações de carácter gratuito em que impera o espírito de liberalidade do doador.

À realização de donativos aparece, todavia, frequentemente associada a atribuição ao doador de determinadas regalias em espécie, como sejam a atribuição de convites ou bilhetes de ingresso para eventos, a disponibilização das instalações do beneficiário ao doador ou a associação

do nome do doador a certa obra ou iniciativa promovida pelo donatário.

A questão que se coloca é a de saber em que medida as mesmas constituem contrapartidas de carácter comercial, inviabilizadoras do enquadramento do custo no âmbito do Estatuto do Mecenato. Ora, nestas situações, poderemos ainda estar no domínio dos negócios gratuitos à luz das regras do direito privado comum. De facto, para o efeito de recusar à prestação a natureza de gratuidade não basta que a regalia que lhe esteja associada seja desejada pelo doador, é necessário averiguar se aquela regalia foi desejada como correspondente patrimonial do donativo de tal modo que se possa dizer ferido o espírito de liberalidade do doador.

É neste quadro que importa interpretar o disposto no nº2 do artº1º do Dec-Lei nº 74/99, buscando a *ratio* do preceito. Assim, não deverão ser excluídas do âmbito do Estatuto do Mecenato situações que nele devam manifestamente ser incluídas, por serem insignificantes as contrapartidas recebidas pelo doador e, quando esteja em causa a associação do respectivo nome a um evento promovido pelo beneficiário, por subsistir o espírito de liberalidade do doador.

Regalias em espécie atribuídas ao doador

2.1. Atente-se, por exemplo, que regalias como a disponibilização ao doador de instalações do beneficiário, a atribuição de convites ou bilhetes de ingresso para iniciativas promovidas pelo beneficiário podem não desvirtuar, necessariamente, o espírito de liberalidade do doador se revestirem um valor manifestamente insignificante face ao donativo efectuado .

Assim, considera-se que as mencionadas regalias não constituem, para efeitos do disposto no nº2 do artº 1º do Dec-Lei nº 74/99, de 16 de Março, contrapartidas de carácter pecuniário ou comercial quando o valor de mercado das mesmas não ultrapassar, anualmente, o limite de 5% dos donativos atribuídos.

Associação do nome do doador a iniciativas promovidas pelo donatário

2.2. Nos casos em que a regalia se traduza numa associação pública do nome do doador a determinada iniciativa, deve atender-se também ao modo como essa associação se produz, admitindo-se que aos donativos concedidos no âmbito da legislação do mecenato esteja associada a regalia da divulgação do nome do mecenas, desde que a mesma não apresente "natureza comercial" mas meramente institucional.

CrITÉRIOS de distinção

Assim, poder-se-ão estabelecer as seguintes linhas de orientação:

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

Para efeitos da concretização da orientação estabelecida nesta alínea deverão ter-se em atenção os Seguintes critérios:

- i) Na associação do nome do doador a determinadas iniciativas ou eventos promovidos pelo beneficiário não deverá ser feita qualquer referência a marcas, produtos ou serviços do mecenas, permitindo-se, apenas, a referência ao respectivo nome ou designação social e logótipo;
- ii) A divulgação do nome ou designação social do mecenas deve fazer-se de modo idêntico

e uniforme em relação a todos os mecenas, não podendo a mesma variar em função do valor do donativo concedido;

iii) A identificação pública do mecenas não deve revestir a natureza de mensagem publicitária, devendo, pois, efectuar-se de forma discreta, num plano secundário relativamente ao evento ou obra aos quais aparece associada, em suportes destinados a divulgar ou enquadrar a própria iniciativa se existentes de acordo com os usos aceites neste domínio e sempre com alusão à qualidade de mecenas.

b) Se, em vez disso, a regalia consistir na associação a certa iniciativa dos produtos comercializados pelo doador, ou mesmo do seu nome mas tendo como fito a sua promoção junto dos respectivos consumidores, o que se considera verificado quando não seja observado algum dos critérios estabelecidos para efeitos da alínea a), porque o espírito de liberalidade do doador é secundarizado, estar-se-á perante um patrocínio, não contemplado no Estatuto do Mecenato.

II IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

Enquadramento em sede de IVA¹. Contrariamente ao que sucede no IRS e no IRC, a problemática da qualificação dos donativos para efeitos do nº 2 do artigo 1º do Decreto-Lei nº 74/99, de 16 de Março, não assume a mesma relevância no domínio do IVA.

Devido à natureza do próprio imposto e ao tipo de realidades económicas que o mesmo tributa, no IVA não ocorre, em princípio, qualquer desconsideração do donativo, designadamente quando existam contrapartidas de carácter pecuniário ou comercial por parte dos beneficiários.

Com efeito, a eventual ocorrência de contrapartidas realizadas pelo beneficiário não retira à prestação do mecenas o seu carácter de doação, tal como esta é definida pelo direito privado comum, pelo que o respectivo tratamento em sede de IVA será sempre o decorrente de um contrato gratuito, salvo nos casos já não de todo mecénaticos por ausência de *animus donandi* em que as prestações de ambas as partes se equivalem.

Operações onerosas Nesta última situação, em que as contrapartidas associadas a um donativo reflectem, pelo seu valor, uma ausência de espírito de liberalidade e, portanto, uma intenção de enriquecimento de parte a parte, estar-se-á perante um contrato oneroso, sendo as correspondentes transmissões de bens ou prestações de serviços, efectuadas por qualquer dos intervenientes ou por ambos, submetidas às regras gerais de tributação em IVA das operações realizadas a título oneroso.

Operações a título gratuito². Nas relações de índole mecénatica, nas quais, ainda que ocorra a realização de contrapartidas pelo beneficiário, estas são de valor inferior ao do donativo, a sujeição ao imposto depende da eventual subsunção das operações decorrentes dessas relações nas regras do Código do IVA (CIVA) que assimilam, para efeitos de tributação, determinadas operações gratuitas a operações onerosas.

Operações realizadas pelos beneficiários dos donativos Nesse domínio, quando no âmbito de uma relação mecénatica o beneficiário do donativo oferece determinados bens corpóreos ao mecenas, a respectiva transmissão gratuita será, em princípio, sujeita a imposto nos termos da alínea f) do nº 3 do artigo 3º do CIVA se, relativamente a esses bens, a entidade que os oferece tiver beneficiado do direito à dedução, total ou parcial, do IVA que os onerou aquando da respectiva aquisição ou produção.

A verificarem-se os pressupostos de tributação dessas transmissões gratuitas, o respectivo valor tributável, determinado nos termos da alínea b) do nº 2 do artigo 16º do CIVA, corresponde ao preço de aquisição dos bens ou, na sua falta, ao respectivo preço de custo, reportados ao momento de realização das operações.

Não se verificará no entanto a sujeição a imposto, ainda que tenha havido lugar à dedução total ou parcial do IVA contido nos bens objecto de transmissão gratuita, nos casos em que em conformidade com o disposto no segundo parágrafo da alínea f) do nº 3 do artigo 3º do

CIVA se esteja perante uma oferta de reduzido valor.

Exclusivamente para efeitos do enquadramento decorrente das relações mecenáticas abrangidas pelo Decreto-Lei nº 74/99, e tendo em consideração o disposto no artigo 6º do Estatuto do Mecenato, aditado pela Lei nº 107-B/2003, de 31 de Dezembro, consideram-se de pequeno valor, sendo excluídas portanto do âmbito de incidência do IVA, as ofertas de bens efectuadas pelos beneficiários do mecenato aos mecenas cujo valor não exceda 5% do montante do donativo atribuído.

Exemplo:

A título exemplificativo, considere-se uma situação em que, no âmbito mecenático, o sujeito passivo A concede a B um donativo no montante de 10 000 €. Em troca, B oferece a A livros no valor de 600 €. O procedimento a adoptar por B, em matéria de IVA, deve ser o seguinte:

a) Se B não tiver deduzido, total ou parcialmente, o IVA suportado na aquisição ou produção dos livros, a respectiva transmissão gratuita para A não se encontra sujeita a imposto;

b) Se B tiver deduzido, total ou parcialmente, o IVA suportado na aquisição ou produção dos livros, dado que o valor destes é superior a 5% do montante do donativo recebido, há lugar a liquidação do imposto pela respectiva transmissão gratuita, o qual incidirá sobre o valor de 600 €.

Por sua vez, quando as contrapartidas disponibilizadas pelos beneficiários do mecenato consistirem em prestações de serviços, a correspondente sujeição a IVA decorre do disposto nas alíneas a) e b) do nº 2 do artigo 4º do CIVA, sendo o respectivo valor tributável, de harmonia com o estabelecido na alínea c) do nº 2 do artigo 16º do Código, o valor normal dos serviços.

À semelhança do que se referiu para o caso das ofertas de bens de pequeno valor, tais prestações de serviços exclusivamente para efeitos do enquadramento das relações mecenáticas abrangidas pelo Decreto-Lei nº 74/99 consideram-se não sujeitas a IVA desde que o seu valor, acrescido do valor daquelas ofertas de bens, quando existentes, não seja superior a 5% do montante do donativo atribuído.

Exemplo:

Como exemplo, admita-se uma situação em que o sujeito passivo A concede a B um donativo no valor de 10 000 €. Em contrapartida, B oferece a A um conjunto de bilhetes de ingresso num espectáculo que realiza, no valor global de 300 €. Neste caso, não há lugar à tributação em IVA das prestações de serviços gratuitas efectuadas por B, uma vez que o respectivo valor não ultrapassa 5% do donativo que auferiu.

Todavia, na hipótese de B, além dos bilhetes, ter oferecido também a A livros no valor de 400 €, então, dado que no seu conjunto as transmissões de bens e as prestações de serviços gratuitas, efectuadas por B a A, ultrapassam 5% do donativo recebido, B deverá proceder à liquidação do correspondente imposto, o qual incidirá sobre 700 €.

Divulgação do nome do mecenas³. No que respeita às consequências, em sede de IVA, da divulgação pública do nome do mecenas, devem ser utilizados os critérios anteriormente definidos para efeitos do IRS e do IRC. Assim, se face àqueles critérios se estiver perante a mera referência à identidade do mecenas, tal divulgação não assume a natureza de uma prestação de serviços para efeitos do IVA. Se, pelo contrário, o modo de divulgação da identidade do mecenas denotar uma intenção comercial ou promocional, estar-se-á perante uma prestação de serviços sujeita a imposto, devendo este ser liquidado tendo por base o valor normal de tais serviços.

Donativos em dinheiro ou em espécie atribuídos pelos mecenas⁴. Do ponto de vista da situação tributária dos sujeitos passivos que concedam donativos no âmbito do mecenato, haverá que distinguir consoante se tratem de donativos em dinheiro ou em espécie.

Tratando-se de donativos em dinheiro, a respectiva atribuição encontra-se fora do âmbito de incidência do IVA.

No caso de os donativos serem concedidos em espécie, haverá lugar a sujeição a imposto das transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas a título

gratuito pelos mecenas, nos termos, respectivamente, da alínea f) do nº 3 do artigo 3º e das alíneas a) e b) do nº 2 do artigo 4º, ambos do CIVA.

Repercussão não obrigatória do imposto5. Sempre que haja lugar a liquidação do IVA pelas operações realizadas a título gratuito, o nº 3 do artigo 36º do CIVA estabelece que a repercussão do imposto não é obrigatória, podendo os sujeitos passivos que realizem essas operações suportar, eles próprios, o montante do imposto devido e proceder à sua entrega nos cofres do Estado, sem obrigatoriedade de efectuar o respectivo débito aos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços

Direcção-Geral dos Impostos, 20 de Janeiro de 2004

O Director-Geral

(Armindo de Sousa Ribeiro)