

# REGIME FISCAL APLICÁVEL ÀS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS EM PORTUGAL E EM ESPANHA

*José de Campos Amorim\**

**RESUMO:** *Em Portugal, as entidades sem fins lucrativos estão sujeitos, principalmente, ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, ao imposto de selo, ao imposto sobre o valor acrescentado e ao regime fiscal do mecenato. Em Espanha, foi criado o regime fiscal das entidades sem fins lucrativos e dos incentivos fiscais ao mecenato, regulado pela lei n.º 49/2002, de 23 de Dezembro, que prevê a atribuição de benefícios fiscais em matéria de Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Incrementos de Valor de los Terrenos.*

**PALAVRAS-CHAVE:** *entidades sem fins lucrativas, impostos, benefícios fiscais, mecenato.*

## INTRODUÇÃO

As entidades sem fins lucrativos desempenham funções de interesse geral, à semelhança do Estado e de outras entidades públicas e gozam, para tal, de certas prerrogativas ou benefícios fiscais que mais não são do que um contributo às funções que prosseguem e não um qualquer tratamento fiscal privilegiado. O facto de as entidades sem fins lucrativos prosseguirem finalidades de utilidade pública ou de interesse social também não as impede de exercerem actividades de natureza

---

\* Professor Coordenador do ISCAP

económica ou de disporem de um património próprio ou ainda de terem outras fontes de rendimento para desenvolver as suas actividades, desde que esses rendimentos não sejam desviados das suas finalidades ou objecto social.

Em matéria de tributação, não existe em Portugal, ao contrário de Espanha, um regime fiscal especial para as entidades sem fins lucrativos, estando o regime de tributação inserido nos diversos códigos fiscais, nomeadamente no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, no Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, no Código do Imposto de Selo, e no regime geral consagrado na Lei n.º 151/99 de 14 de Setembro sobre o “regime de regalias e isenções fiscais das pessoas colectivas de utilidade pública”.

Em Espanha, foi criado um regime especial para as entidades sem fins lucrativos e incentivos fiscais ao mecenato, consagrado na lei n.º 49/2002, de 23 de Dezembro, que revogou a anterior lei n.º 30/1994, a qual prevê a atribuição de benefícios fiscais em matéria de *Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Incrementos de Valor de los Terrenos e Impuesto sobre Actividades Económicas*. Este regime especial encontra-se regulamentado pelo *Real Decreto 1270/2003*, de 10 de Outubro.

Pelo facto de prosseguirem finalidades de utilidade pública e de interesse social, é frequente atribuir-lhes um tratamento fiscal mais favorável (isenções, benefícios fiscais, donativos e outras regalias) do que a qualquer outra entidade pública ou privada, sendo que a maior parte desses benefícios não são automáticos e dependem de reconhecimento por parte da Administração Fiscal. Estas entidades não gozam, na realidade, de um regime fiscalmente privilegiado, mas de alguns benefícios fiscais, quer em Portugal, quer em Espanha.

Em ambos os países, as entidades são tributadas ao nível dos impostos sobre o rendimento, o consumo e o património, na qualidade de contribuintes, devedores do imposto e sujeitos passivos, relativamente às actividades desenvolvidas a título principal ou acessório. São precisamente estes regimes de tributação que iremos analisar ao longo deste trabalho. Naturalmente que não pretendemos abordar a totalidade das

medidas fiscais em vigor, nem levantar todas as questões fiscais, pois seria uma tarefa que extravasaria o pretendido para um trabalho desta natureza, por isso limitar-nos-emos a indicar as medidas mais significativas que mereceram a nossa atenção e procuraremos assim analisar algumas das suas implicações fiscais.

## **1 – CARACTERÍSTICAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS**

Os principais tipos de entidades sem fins lucrativos em Portugal são as associações, as associações mutualistas, as cooperativas, as fundações, as Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS)<sup>1</sup>, as Misericórdias, as organizações de desenvolvimento local, as federações, as uniões e as confederações. Estas entidades são organizações de natureza privada, sem finalidades lucrativas e de carácter voluntário (Salamon e Anheier, 1997: 29-48), que pertencem a uma mesma família, a das organizações sem fins lucrativos (Melícias, 1989). Esta diversidade de formas organizacionais e de actividades desenvolvidas reforça a identidade que as caracteriza (Ferrão, 2000) e justifica que estejam agrupadas num sector diferente do público e do privado empresarial<sup>2</sup>.

Estas entidades desempenham, em Portugal, uma série de actividades que consistem no apoio às crianças e jovens, na promoção da integração social e comunitária, na protecção dos cidadãos na saúde, através da prestação de cuidados preventivos, curativos e de reabilitação, na velhice e invalidez e em todas as situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho, na educação e formação profissional dos cidadãos, na resolução dos problemas habitacionais das populações, na defesa dos direitos dos consumidores, das famílias, das pessoas portadoras de deficiência, etc.

Em Espanha, determina a lei espanhola n.º 49/2002 que o objecto social das entidades sem fins lucrativos consiste em prosseguir finalidades de interesse geral. A lei enumera, para o efeito, a título exemplificativo, uma série de finalidades de interesse geral, tais como a defesa dos direi-

<sup>1</sup> Lopes Licínio, *As Instituições Particulares de Solidariedade Social*, Almedina, Coimbra, 2009.

<sup>2</sup> Andrade, A. M. e Campos Franco, R., *Economia do conhecimento e organizações sem fins lucrativos*, Príncipia Editora, 2007, p. 13.

tos humanos e das vítimas de terrorismo ou actos violentos, o respeito pelos direitos cívicos, educativos, culturais, científicos, desportivos, sociais e laborais, a cooperação para o desenvolvimento, a promoção do voluntariado, da acção e inserção social, a protecção do meio ambiente, o progresso da economia social, a assistência a pessoas vulneráveis, a promoção dos valores constitucionais, a defesa dos direitos democráticos, a promoção da tolerância, o desenvolvimento da sociedade de informação e a melhoria da investigação científica e tecnológico.

Resulta igualmente da lei n.º 49/2002 que as entidades sem fins lucrativos devem prosseguir essencialmente finalidades de interesse geral e em benefício de toda a comunidade. Devem, por isso, afectar, no mínimo, 70% do resultado de exploração económica às suas finalidades estatutárias de interesse geral e manter o requisito da gratuidade dos órgãos sociais, se bem que, nesta matéria, a doutrina administrativa e a jurisprudência parecem admitir a possibilidade de estes cargos serem pagos pelos serviços laborais e comerciais, quando diferentes dos que constam dos estatutos da entidade.

Do ponto de vista institucional, são consideradas entidades sem finalidades lucrativas as fundações, as associações de utilidade pública, as organizações não governamentais de desenvolvimento, as delegações de fundações estrangeiras, as entidades desportivas federadas e outras entidades sem fins lucrativos. Relativamente à forma jurídica adoptada, a lei n.º 49/2002 não é, neste aspecto, totalmente neutra, uma vez que beneficia claramente as fundações, impondo, por exemplo, a necessidade de serem reconhecidas como entidades de utilidade pública. Por outro lado, a lei exige às fundações e associações o cumprimento de todos os requisitos formais e materiais, contrariamente a outras entidades, como as federações desportivas, em que impõe que os cargos desempenhados pelos órgãos sociais dessas entidades sejam gratuitos. Estão assim previstas algumas especificidades para as várias entidades, que não resultam da lei em geral mas de disposições adicionais à lei n.º 49/2002<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Del Campo, M. G., *Contabilidad y Fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y del mecenazgo*, CISS, Grupo Wolters Kluwer, 2010, p. 159-169.

## **2 – A TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

Em Portugal, o principal imposto a que estão sujeitos estas entidades é o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, que incide sobre as pessoas colectivas em geral, com ou sem finalidades lucrativas, tal como resulta do art.º 2 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC). Distingue-se aqui as sociedades comerciais e equiparadas (art. 3.º, n.º 1, al. a) do CIRC) e as sociedades que não exercem, a título principal, uma actividade comercial, nas quais se enquadram as entidades sem fins lucrativos (art. 3.º n.º 1, al. b) do CIRC). Enquanto as primeiras são tributadas pelo lucro, na base do art.º 17.º do CIRC, as segundas são tributadas pelo seu rendimento global, ou seja, pela soma algébrica dos rendimentos das categorias previstas para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), bem como dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito (art. 3.º, n.º 1, al. b) do CIRC).

As entidades sem fins lucrativos, como entidades não empresariais, são tributadas pelo rendimento global e não pelo lucro, sendo a tributação sujeita a uma taxa menor do que a taxa aplicável às entidades empresariais, uma vez que estão sujeitas a uma taxa de 20% (art. 87.º n.º 5 do CIRC), ao passo que as entidades empresariais estão sujeitas a uma taxa de 25% (art. 87.º n.º 1 do CIRC). Não estão sujeitas a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS).

Determina o Código do IRC que este imposto só se aplica às entidades sem fins lucrativos que não tenham obtido o estatuto de utilidade pública, porque ao adquiri-lo passam a beneficiar da isenção subjectiva de tributação. A isenção de IRC visa as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, as instituições particulares de solidariedade social e entidades anexas, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas e as pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente (art.º 10.º, n.º 1 do CIRC). É, assim, concedida uma isenção de IRC às entidades que se apresentam como pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e às instituições particulares de solidariedade social. Esta isenção em IRC é aqui determinada pela

administração tributária<sup>4</sup>. De referir, contudo, que, mesmo com o reconhecimento de utilidade pública, apenas beneficiam de isenção de IRC se tal for reconhecido por despacho do Ministro das Finanças (n.º 2 do artigo 10.º do CIRC). Este despacho define a amplitude da isenção por categoria de rendimentos para efeitos de IRS.

A isenção objectiva é função da origem dos rendimentos e só beneficia os rendimentos directamente relacionados com o exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas, conforme dispõe o art.º 11.º, n.º 2 do CIRC. Esta isenção aplica-se às associações legalmente constituídas para o exercício dessas actividades e desde que em caso algum procedam à distribuição dos resultados, os órgãos sociais não tenham qualquer interesse nos resultados e as entidades disponham de contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas actividades.

Os rendimentos empresariais provenientes do exercício de actividades comerciais ou industriais fora do âmbito dos seus fins estatutários, bem como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor, não se encontram abrangidos pela isenção (n.º 3 do artigo 10.º do CIRC).

A isenção de IRC está condicionada à observância dos requisitos previstos no n.º 3 do art.º 10 do CIRC, que são o do exercício efectivo de actividades de utilidade pública (al. a) do n.º 3), o da afectação de, pelo menos, 50% do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação nos termos gerais, até ao fim do 4.º período de tributação posterior àquele em que tenha sido obtido (al. b) do n.º 3), e o da inexistência de qualquer interesse directo ou indirecto dos membros dos órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das actividades económicas por elas prosseguidas (al. c) do n.º 3).

No caso destas entidades auferirem exclusivamente quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários e incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à directa e imediata realização desses mesmos fins (art.º 54.º, n.ºs 3 e 4 do CIRC) e não estiverem sujeitos a tributação autónoma (art.º 88.º do CIRC), estão isentos de tributação em sede de IRC e dispensadas da entrega da declaração periódica de rendimentos Modelo 22 de IRC, mas já não estão dispensadas da entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal

---

<sup>4</sup> Casalta Nabais, J., *Direito Fiscal*, Almedina, 2005, p. 411.

– IES - (art.º 117.º, n.º 6, b) do CIRC). As entidades sem fins lucrativos são assim objecto de uma discriminação fiscal positiva em termos de IRC relativamente aos restantes sujeitos passivos do IRC (Gomes, 2008).

Em termos de obrigações declarativas e contabilísticas, as entidades sem fins lucrativos não são obrigadas, nos termos do art.º 117, n.º 1 do CIRC, a apresentar a declaração periódica de rendimentos (art.º 120.º) e a declaração anual de informação contabilística e fiscal (art.º 121.º). As entidades que não beneficiam da isenção devem, por conseguinte, entregar a declaração periódica de rendimentos e a declaração anual de informação contabilística e fiscal (art.º 117, n.º 6). As obrigações contabilísticas consistem na obrigação de dispor de contabilidade organizada ou regime simplificado de escrituração nos casos em que a entidade possui o registo dos rendimentos organizado segundo as várias categorias de IRS, o registo dos encargos específicos de cada categoria e o registo de inventário dos bens susceptíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias (n.º 1 do art.º 124). Caso os rendimentos brutos ultrapassem este limite em dois exercícios consecutivos, as entidades sem fins lucrativos são obrigadas a dispor de contabilidade organizada (n.º 4 do art.º 124).

Em Espanha, a estas entidades aplica-se-lhes o *Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo* previsto na lei n.º 49/2002, de 23 de Dezembro, regulamentada pelo *Real Decreto* n.º 1270/2003, de 10 de Outubro, que disciplina a aplicação do regime fiscal das entidades sem fins lucrativos e dos benefícios fiscais em matéria de mecenato. Este regime aplica-se automaticamente às entidades sem necessidade de reconhecimento expresso por parte das autoridades fiscais.

Esta lei não regula, como não poderia deixar de ser, a totalidade das obrigações tributárias destas entidades em sede de IS, prevendo, para o efeito, normas específicas aplicáveis aos beneficiários deste regime especial, que vêm reguladas no *Real Decreto Legislativo* 4/2004, de 5 de Março, que aprova o *Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, BOE 11-3-2004, adiante designado por TRLIS e regras de isenção parcial do IS, previstas nos artigos 120 e seguintes do TRLIS. No caso de este regime fiscal especial não ser aplicável às entidades, por ser optativo, aplica-se-lhes o regime de isenção parcial do TRLIS, menos benéfico do que a lei n.º 49/2002, embora não deixe de ser, contudo, um regime de isenção mais amplo.

A lei n.º 49/2002 não pretende regular, exaustivamente, as obrigações fiscais, por isso o seu artigo 5.º determina expressamente que aquilo que não estiver previsto no capítulo II do título II deve ser resolvido tendo em conta as normas do IS aplicável às entidades sem finalidades lucrativas, admitindo-se aqui a aplicação subsidiária das normas tributárias gerais e especiais do *Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (TRIRPF).

O novo normativo não se baseia no resultado contabilístico global obtido pelas entidades sem fins lucrativos e sujeita à tributação cada um dos rendimentos obtidos por essas entidades, inspirando-se, para o efeito, no modelo de tributação da anterior *Ley de Sociedades*, lei n.º 61/1978. Só são objecto de tributação os rendimentos resultantes de actividade económica não isenta, sendo esses rendimentos determinados na base do resultado contabilístico obtido pela própria entidade, ao qual poderão ser aplicáveis as regras do art.º 8 da lei n.º 49/2002 e as normas gerais do TRLIS.

São isentos de tributação, nos termos do art.º 6, n.º 1 da lei n.º 49/2002, os rendimentos resultantes do exercício da actividade das entidades sem fins lucrativos relativos aos donativos (art.º 6.º, n.º 3 da lei n.º 49/2002), às dotações patrimoniais (art.ºs 10 e 15, n.º 2 da TRLIS), às quotas dos associados, colaboradores ou benfeitores (art.º 6.º, n.º 1, al. b) da lei n.º 49/2002), aos subsídios do Estado, das Comunidades Autónomas e de outras entidades públicas (lei n.º 30/1994 de 24 de Novembro), aos rendimentos provenientes de contratos de colaboração entre entidades empresariais e entidades sem fins lucrativos (art.º 25.º da lei n.º 49/2002) e aos rendimentos derivados de contratos publicitários (art.º 24.º da lei n.º 34/1998, de 11 de Novembro).

Admite-se a possibilidade de obtenção de rendimentos complementares ou acessórias derivados do exercício de actividades económicas. É o caso do art.º 24 da lei 50/2002 das Fundações que admite essa possibilidade desde que relacionados com as finalidades fundacionais, mas determina que os rendimentos não podem ultrapassar 40% dos rendimentos totais da entidade (n.º 3 do art.º 3 da lei n.º 49/2002).

Coloca-se aqui a questão de saber se os rendimentos integram ou não o exercício da actividade económica. Segundo a lei n.º 49/2002, integra o conceito de actividade económica toda a actividade económica desenvolvida por conta da própria entidade com vista a produzir ou distribuir bens e serviços. Este conceito é utilizado recorrentemente nos

impostos mais importantes do sistema tributário espanhol, IRPF (*Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*), IVA (*Impuesto sobre el Valor Añadido*) e IAE (*Impuesto de Actividades Económicas*), mas não foi objecto de nenhuma definição nos vários impostos.

No âmbito das actividades realizadas pelas entidades sem finalidades lucrativas, distinguem-se, por um lado, as actividades de mera representação e defesa dos interesses gerais e, por outro lado, os serviços prestados aos seus membros individual ou colectivamente ou a qualquer outra pessoa singular ou colectiva. Por exemplo, o rendimento resultante do arrendamento de um bem imóvel de uma entidade sem fins lucrativos não constitui uma actividade económica nos termos do art.º 3, n.º 3, par. 2.º, salvo se coincidir com o art.º 121.º, n.º 3 do TRLIS para as entidades parcialmente isentas de IS.

Todo o rendimento derivado de actividade económica não isenta é tributado à taxa de 10% e não à taxa geral de 25%. Este regime especial aplica-se às entidades isentas nos termos do art.º 9.º, n.º 3 do TRLIS, estando assim previsto uma isenção subjectiva parcial do imposto para as entidades e instituições sem fins lucrativos. Estão, por conseguinte, parcialmente isentas de imposto, nas condições previstas no capítulo XV do título VII da LIS, as entidades e instituições sem fins lucrativos. Os únicos rendimentos sujeitos e não isentos são, nos termos da lei n.º 49/2002, os que derivam das actividades económicas isentas diferentes das previstas no art.º 7.

Além da isenção subjectiva, as entidades referidas no art.º 9.º, n.º 3 do TRLIS gozam, nos termos do art.º 121.º, n.º 1, de isenção objectiva relativamente aos rendimentos obtidos no âmbito de actividades relacionadas com o objecto social ou finalidade específica da entidade, aos rendimentos derivados de aquisições e transmissões onerosas relacionadas com o objecto social e aos rendimentos resultantes de transmissões onerosas de bens destinados à realização do objecto social ou finalidade específica da entidade quando esses rendimentos têm em vista a realização de novos investimentos no âmbito do objecto social ou finalidade específica da entidade.

Já não beneficiam da isenção objectiva, conforme estipulado no art.º 121, n.º 2 do TRLIS, os rendimentos derivados do exercício de actividades económicas destinados à produção ou distribuição de bens ou serviços, os rendimentos patrimoniais de natureza mobiliária ou imobiliária (v.g. rendas, juros de depósitos bancários, dividendos e

outros rendimentos de activos financeiros), os rendimentos resultantes de transmissões onerosas de bens diferentes dos rendimentos isentos previstos no art. 121.º, n.º 1 do TRLIS (v.g. o aumento de capital) e os rendimentos provenientes da aplicação do regime da transparência fiscal internacional (art. 107.º do TRLIS).

No que diz respeito às obrigações declarativas, os sujeitos passivos parcialmente isentos do IS devem, segundo o art.º 136.º, n.º 3 do TRLIS, declarar a totalidade dos seus rendimentos, isentos e não isentos. Não têm essa obrigação declarativa os sujeitos passivos cujos rendimentos não ultrapassam os € 100.000 anuais ou cujos rendimentos não isentos estejam submetidos a uma retenção inferior a € 2.000 anuais ou ainda cuja totalidade dos rendimentos não isentos estejam submetidos a retenção na fonte. Em relação ao prazo de entrega da declaração anual, esta deve ser apresentada no prazo de 25 dias seguintes aos seis meses posteriores à conclusão do período de tributação (art.º 136 TRLIS).

### **3 – A TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**

Sendo o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) um imposto geral e indirecto que incide em todas as fases do circuito económico, este também se aplica às entidades sem fins lucrativos.

Em Portugal, estas entidades não beneficiam quanto a este imposto, mesmo que reconhecidas como sendo de utilidade pública, de qualquer regime especial, sujeitando-se às taxas de tributação do art.º 18.º do Código do CIVA: 23%, 13% ou 6%, em função do tipo de operações ou serviços prestados.

Para que a entidade possa beneficiar de isenção do IVA, é necessário que a operação em causa esteja enquadrada nas isenções do artigo 9.º do CIVA, o qual prevê as operações isentas de imposto (isenções que não conferem direito a dedução), sendo que, no caso de operações efectuadas por entidades sem finalidades lucrativas, aplicam-se as isenções previstas nos números 6, 7 e 19, de acordo com o artigo 10.º do CIVA, que define o sentido de organismos sem finalidades lucrativas para efeitos de IVA.

As entidades sem finalidades lucrativas podem beneficiar das isenções previstas no artigo 9.º do Código do IVA em matéria, por exemplo,

de prestações de serviços efectuadas, no exercício de actividades regulares, por creches, jardins-de-infância, centros de reabilitação de inválidos e lares de idosos. Trata-se de uma isenção incompleta na medida em que as entidades não liquidam o imposto relativamente aos serviços que prestam e, por conseguinte, não podem repercutir o IVA que suportam com a aquisição de bens que transmitem ou de qualquer componente dos serviços que prestam. Muitos dos serviços que as entidades oferecem estão isentos de IVA, o que faz com que não possam repercutir o IVA que suportam.

Nalguns casos, as entidades podem obter isenções completas com a possibilidade de obter o reembolso de IVA (Alfaro, 2003). É o caso das aquisições de bens ou serviços relacionados com a construção, manutenção e conservação de imóveis utilizados para a prossecução dos fins estatutários da entidade, desde que as facturas ultrapassem € 997,60, com exclusão do IVA. É também o caso das aquisições de bens ou serviços referentes a elementos do activo fixo tangível sujeitos a depreciação para a prossecução dos fins estatutários da entidade, desde que as facturas não ultrapassem € 9.975,60, com exclusão do IVA, e das aquisições de veículos automóveis novos, ligeiros de passageiros ou de mercadorias para a prossecução dos fins estatutários da entidade, desde que o reembolso não exceda os € 7.481,97<sup>5</sup>.

Verificam-se, igualmente, diversas isenções de IVA nas importações de mercadorias realizadas por entidades caritativas ou humanitárias com vista à realização de objectivos de interesse geral e nas importações de bens com destino às pessoas deficientes efectuadas por entidades com actividade principal na educação ou na assistência a pessoas deficientes (art.º 41.º e segs do Decreto-lei n.º 31/89, de 25 de Janeiro).

Em Espanha, as normas reguladoras do *Impuesto sobre el Valor Añadido* (IVA) encontram-se consagradas na lei n.º 37/1992, de 28 de Dezembro (BOE de 29 de Dezembro) e no *Real Decreto* 1624/1992, de 29 de Dezembro, que constituem a base normativa da tributação das entidades sem finalidades lucrativas. Destaca-se o art. 78.º do LIVA (*Ley del Impuesto al Valor Agregado*) que estabelece a regra geral da tributação das transmissões de bens, prestações de serviços, aquisições intracomunitárias e importações de bens, o art.º 90 da LIVA que deter-

---

<sup>5</sup> Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de Janeiro e Ofício-Circulado n.º 30044 da Direcção dos Serviços do IVA, de 09/01/2002.

mina uma taxa geral de tributação de 18% e o art.º 91 da LIVA que prevê uma taxa reduzida de 8% para determinadas operações e uma taxa super reduzida de 4% para uma lista restrita de operações.

Mesmo quando as entidades sem finalidades lucrativas realizam actividades económicas sujeitas e não isentas, acabam por estarem, na prática, sujeitas a um regime de tributação menor do que qualquer entidade sujeita a tributação, pelo facto de serem subsidiadas e de receberem donativos e doações, o que lhes permitem praticar preços abaixo do preço de custo. Em muitos casos, a base de tributação assenta no preço acordado ou combinado com os beneficiários das prestações, excepto nas situações de isenção, como sucede, por exemplo, com os serviços de assistência social, desporto ou cultura.

As operações não sujeitas são aquelas que são realizadas sem qualquer contraprestação, como é o caso das transmissões de bens do património das entidades que não sejam afectos à actividade económica das mesmas, dos subsídios recebidos pelas entidades, dos subsídios, bolsas e apoios monetários concedidos pelas próprias entidades e dos acordos de colaboração empresarial nas actividades de interesse geral.

São assim isentos os serviços prestados pelas entidades que cumprem os requisitos previstos no LIVA. Também gozam desta isenção as entidades que prestam serviços de natureza civil aos seus associados, como forma de promover a participação dos cidadãos na vida social<sup>6</sup>.

A isenção de IVA beneficia igualmente as entidades privadas e as entidades de direito público que prestam serviços de carácter social, desde que reconhecidas como estabelecimentos de carácter social pela delegação ou administração da *Agencia Estatal de Administración Tributaria*.

Estabelece o art.º 20, n.º 3 da LIVA que são considerados estabelecimentos de carácter social aqueles que cumprem os seguintes requisitos:

1.º - Os estabelecimentos desenvolvem uma actividade lucrativa mas destinam os benefícios obtidos ao desenvolvimento de actividades isentas de idêntica natureza;

2.º - Os cargos de presidente ou representante legal devem ser gratuitos mas devem estar interessados nos resultados económicos dos estabelecimentos;

---

<sup>6</sup> Del Campo, M. G., *Contabilidad y Fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y del mecenazgo*, CISS, Grupo Wolters Kluwer, 2010, p. 454.

3.º - Os sócios e os seus cônjuges ou parentes consanguíneos, até ao segundo grau de parentesco, não poderão ser os destinatários principais das operações isentas nem gozar de condições especiais nas prestações de serviços.

Estes requisitos são, na verdade, muito semelhantes aos que estão previstos na lei n.º 49/2002, devido ao facto de a LIVA admitir os benefícios fiscais do IS e de outros impostos. Simplesmente que os requisitos estabelecidos no art.º 3 da lei n.º 49/2002 são mais exaustivos que os do art.º 20, n.º 3 da LIVA.

No que se refere, em particular, aos serviços de assistência social, o art.º 20.º, n.º 1, 8.º da LIVA declara isentas as prestações de serviços de assistência social efectuadas por entidades de direito público ou entidades ou estabelecimentos privados de carácter social em matéria de protecção da infância e juventude, assistência à terceira idade, assistência a minorias étnicas, assistência a toxicodependentes, acção social comunitária e familiar, reinserção social e prevenção na delinquência. A isenção compreende a prestação de serviços de alimentação, alojamento ou transporte.

São ainda isentos de tributação os serviços médicos e sanitários que se encontram previstos nos n.ºs 2.º a 5.º do art.º 20, n.º 1 do LIVA, que dizem respeito, por exemplo, às prestações de serviços de hospitalização ou assistência sanitária e outras prestações realizadas por entidades de direito público ou estabelecimentos privados autorizados. Consideram-se directamente relacionados com a hospitalização e assistência sanitária as prestações de serviços de alimentação, alojamento, cirurgia, fornecimento de medicamentos e material sanitário e outros serviços análogos prestados por clínicos, laboratórios e outros estabelecimentos de hospitalização ou assistência sanitária.

Em relação aos serviços prestados aos associados, o n.º 12 do art.º 20.º prevê a isenção de serviços prestados por entidades sem finalidades lucrativas, cujos objectivos são de natureza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica ou cívica, não sendo exigido aos beneficiários de tais prestações qualquer contraprestação a não ser a das cotizações fixadas nos respectivos estatutos. É o caso das organizações profissionais, dos sindicatos patronais, das federações e outras entidades oficiais. Esta isenção requer, na prática, o reconhecimento prévio da delegação ou administração da *Agencia Estatal de Administración Tributaria*.

Admitem-se, por outro lado, isenções técnicas que consistem na

possibilidade de deduzir o imposto suportado para evitar a dupla tributação (art. 24.º e 25.º da LIVA), isenções nas importações de bens provenientes de países terceiros, como é o caso dos bens de primeira necessidade, adquiridos a título gratuito, para serem distribuídos gratuitamente às pessoas necessitadas (art.º 44.º do LIVA), dos bens especialmente concebidos para a educação, o emprego ou a promoção social das pessoas singulares e mentalmente diminuídas (art.º 45.º do LIVA), e dos bens que se destinam a ser distribuídos gratuitamente às vítimas de catástrofes (art.º 46.º do LIVA).

Finalmente, o LIVA prevê no seu art.º 21.º a isenção das exportações das entidades para fora da Comunidade, com a particularidade de quem realiza essas exportações ter direito à dedução do IVA suportado na aquisição de bens ou serviços relacionados com a actividade das entidades.

#### **4 – O MECENATO E OS INCENTIVOS FISCAIS**

Em ambos os países, estão previstos incentivos fiscais para as pessoas ou empresas que se dedicam ao mecenato social ou cultural. Estes incentivos às pessoas singulares ou colectivas visam financiar as actividades desenvolvidas pelas entidades sem fins lucrativos<sup>7</sup>.

O regime jurídico português admite vários tipos de mecenato em função da entidade beneficiária e da finalidade da actividade desenvolvida (Hermenegildo Gonçalves, 2010: 430). Esses vários tipos de mecenato encontram-se consagrados no EBF, que distingue, por um lado, o mecenato a entidades públicas e a entidades privadas (Estados e outras pessoas colectivas públicas, entidades sem fins lucrativos, escolas, etc.) e, por outro, os donativos em dinheiro e em espécie concedidos por pessoas colectivas e singulares (art.º 61.º e 62.º do EBF).

Os benefícios fiscais consistem, essencialmente, em donativos em dinheiro ou em espécie concedidos por pessoas singulares ou colectivas, de natureza pública ou privada, a outras entidades públicas ou privadas, aos quais, atendendo aos objectivos de interesse geral prosseguidos, a lei reconhece determinados benefícios fiscais (art. 2.º e 61.º do EBF). Os benefícios fiscais que são atribuídos a estes donativos traduzem-se na possibilidade de serem considerados pelos doadores ou mecenas

<sup>7</sup> Saldanha Sanches, J. L., Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora, 2007, p. 466.

como custos ou perdas do respectivo exercício para efeitos da determinação do lucro tributável (pessoas colectivas) ou na possibilidade dos donativos serem dedutíveis à colecta do ano a que dizem respeito, no caso de pessoas singulares. Mas, só as entidades que prosseguem finalidades sociais (mecenato cultural, ambiental, desportivo e educacional) podem receber donativos de outras entidades fiscalmente relevantes e serem considerados como custos do exercício ou ser dedutíveis à colecta. No caso de mecenato público, isto é, de donativos ao Estado e demais pessoas colectivas públicas, são considerados como custos ou perdas de exercício a totalidade dos donativos (art.º 62.º, n.º 1 do EBF).

No actual regime, está estabelecido um tratamento fiscal privilegiado para as entidades sem fins lucrativos, o qual consiste na atribuição de benefícios fiscais de forma automática ou mediante reconhecimento prévio por parte das autoridades competentes. Os benefícios fiscais são considerados automaticamente como custos ou perdas do exercício dos mecenas, até ao limite de 8/1000 do volume de vendas ou serviços, desde que atribuídos às entidades sem fins lucrativos, sendo majorados em 130% ou 140% nos casos de apoio à infância, à terceira idade, de tratamento de toxicodependentes e de doentes com sida e de promoção de iniciativas de reinserção social (n.º 4 do art.º 62.º do EBF). Poderão ainda os custos ou perdas ser majorados em 150% no caso de donativos concedidos a entidades sem fins lucrativos e destinados ao apoio pré-natal a adolescentes, a mulheres em situação de risco e ao apoio e acolhimento de crianças em situações de risco ou vítimas de abandono (n.º 5 do art.º 62.º do EBF).

Estão também previstos benefícios fiscais às entidades sem fins lucrativos com actividades no domínio da solidariedade social e ajuda humanitária. Os donativos atribuídos são considerados como custos ou perdas do exercício dos mecenas até ao limite de 6/1000 do volume de vendas ou serviços prestados (n.º 6, do art.º 62.º do EBF). Estes custos são considerados em 120% do respectivo total ou 130% quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos ou 140% quando atribuídos às creches, lactários e jardins-de-infância.

Relativamente aos donativos atribuídos às entidades sem fins lucrativos que desenvolvem actividades culturais, desportivas e de ensino, estas devem obter junto do ministro da respectiva tutela uma declaração prévia do seu enquadramento no capítulo do EBF e do interesse cultural, ambiental, desportivo ou educacional das actividades prosseguidas ou das acções a desenvolver (n.º 10, do art.º 62.º do EBF).

São, igualmente, considerados como custos ou perdas os donativos atribuídos para a dotação inicial de fundações privadas que prossigam fins de natureza social ou cultural (art. 62.º, n.º 1, al. d)), desde que reconhecidos previamente por despacho conjunto do Ministro das Finanças e da tutela. O benefício pode ser majorado em 140% do respectivo total quando a fundação tenha exclusivamente finalidades de carácter social, bem como pode ser majorado em 120%, se as finalidades estatutárias sejam de carácter cultural, ambiental, desportivo e educacional, ou em 130% do respectivo total, quando os donativos para a dotação inicial sejam atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos (n.º 2, do art.º 62.º do EBF).

O sistema tributário espanhol criou todo um conjunto de benefícios fiscais para incentivar a participação de privados na realização de actividades de interesse geral. Os benefícios fiscais não se destinam directamente às entidades sem finalidades lucrativas mas aos agentes económicos privados, como medidas destinadas a incentivar o financiamento privado daquelas actividades.

Embora o regime do Mecenato esteja incluído no título III da lei n.º 49/2002, não estão abrangidos neste diploma todos os benefícios fiscais que o ordenamento fiscal espanhol atribui à participação privada em actividades de interesse geral, pois só vêm regulados os benefícios fiscais de âmbito estatal e não os que respeitam às regiões autónomas.

O primeiro artigo do título III da lei n.º 49/2002, correspondente aos incentivos fiscais em matéria de mecenato, consagra uma lista de entidades beneficiárias do regime de mecenato, que inclui, nomeadamente, as entidades sem fins lucrativos, os Estados e demais entidades públicas, a Cruz Vermelho, a Igreja Católica, etc.

De notar que a actual lei n.º 49/2002 permite que as entidades sem fins lucrativos possam receber qualquer tipo de donativos e doações em dinheiro, bens ou direitos, com especial destaque para os direitos reais sobre bens e valores. O art.º 17 faz precisamente uma referência à constituição de direitos reais sobre bens, direitos ou valores, como é o caso do direito de uso e habitação e as servidões a favor de entidades sem fins lucrativos. Mas, por exemplo, já não são consideradas doações os serviços prestados por uma entidade terceira a uma entidade beneficiária do mecenato a um preço inferior ao do mercado<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Del Campo, M. G., *op. cit.*, p. 351.

No caso de donativos, distinguem-se os donativos efectuados por pessoas singulares e por pessoas colectivas. Relativamente aos donativos efectuados por pessoas singulares, o art.º 19 da lei n.º 49/2002 determina que os contribuintes do IRPF podem deduzir 25% das importâncias atribuídas. Mas esta dedução, juntamente com os restantes donativos, não pode exceder 10% da matéria colectável do contribuinte (art.º 69.º, n.º 1 da LIRPF). Os donativos às fundações legalmente reconhecidas e às associações de utilidade pública, quando em ambos os casos não cumprem os requisitos da lei n.º 49/2002, gozam apenas de uma dedução de 10% (art.º 68.º, n.º 3, al. b) do LIRPF).

No tocante aos donativos efectuados por pessoas colectivas, os sujeitos passivos de IS têm o direito de deduzir 35% das importâncias atribuídas. O montante da dedução não pode exceder 10% da matéria colectável do período. As quantidades que excederem este limite poderão, contudo, ser aplicadas nos 10 períodos de tributação seguintes. De notar que para determinadas actividades de interesse geral, o art.º 14.º, n.º 3 do TRLIS admite deduções específicas sobre o resultado líquido do exercício e não sobre a matéria colectável.

Em matéria de obrigações declarativas, é exigida da entidade beneficiária um documento que certifique a atribuição de incentivos fiscais em matéria de mecenato (art.º 24.º). O Real Decreto 1270/2003 regula no seu capítulo II o procedimento para a atribuição dos incentivos fiscais ao mecenato e os requisitos para a certificação dos donativos pela entidade sem fins lucrativos (Blass, 2005). Também está previsto no art.º 24.º, n.º 2 da lei n.º 49/2002 a obrigação para a entidade beneficiária de comunicar à administração tributária a informação acerca dos certificados expedidos. A forma e os prazos de apresentação estão definidos na *Orden EHA/3021/2007*, de 11 de Outubro.

De referir, por fim, que a lei n.º 49/2002, no seu título III referente aos benefícios fiscais em matéria de mecenato, faz uma distinção entre o regime normal, plasmado no capítulo II, relativo aos donativos efectuados por qualquer sujeito passivo de IRPF e IS e o regime de mecenato empresarial, estabelecido no capítulo III, respeitante a incentivos fiscais destinados aos sujeitos passivos destes impostos que realizam actividades económicas. Mais concretamente, a lei faz referência, no capítulo III, a três figuras distintas do mecenato empresarial, que são os acordos de colaboração empresarial entre entidades beneficiárias e empresas, em que as entidades beneficiárias se comprometem em troca de

ajuda económica a divulgar a participação das empresas em actividades de interesse geral (art.º 25.º), os gastos suportados pelas empresas em actividades de interesse geral do art.º 3.º, n.º1 (art.º 26.º), e os programas de apoio a eventos de excepcional interesse público (art.º 27.º).

## 5 – A TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IMPOSTO DE SELO

Em Portugal, o imposto de selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral do Código do Imposto de Selo, incluindo as transmissões gratuitas de bens (art.º 1.º do Código do Imposto de Selo (CIS)). Este imposto não se aplica às entidades sem fins lucrativos. É o caso das transmissões gratuitas a favor destas entidades que se enquadram no CIRC e que não são tributáveis em sede de Imposto de Selo (artigo 1.º, n.º 5, al. e).

Relativamente aos restantes actos previstos no CIS, as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública e as instituições particulares de solidariedade social são isentas de imposto de selo quando este constitui um seu encargo (al. c) e d) do art.º 6 do CIS). O mesmo sucede quando as entidades são titulares de interesse económico, estando isentas de imposto de selo quando este constituir um encargo para os seus titulares (art.º 3.º, n.º 1). Esta isenção é automática, devendo os sujeitos passivos obrigados a liquidar e entregar o imposto de selo fazer a prova da sua qualidade como pessoa colectiva de utilidade pública. Além disso, sempre que há lugar a qualquer isenção, deve averbar-se no documento ou título a disposição legal que a prevê (art.º 8.º).

Em Espanha, o *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados* - ITPAJD - (*Real Decreto* 828/1995, de 29 de Maio), é um imposto de natureza indirecta, real e objectiva, que se aplica às transmissões patrimoniais onerosas, às operações de aumento, redução de capital ou fusão, cisão e entradas de activos e à prática de actos jurídicos notariais, comerciais ou administrativos.

O art.º 45, n.º 1, al. A) do ITPAJD prevê, para o efeito, isenções subjectivas que se aplicam a estas três modalidades (transmissão patrimonial onerosa, operações societárias e actos jurídicos documentados) relativamente ao Estado, administrações públicas territoriais, instituições, fundações, associações de utilidade pública, e entidades sem fins lucrativos, a que se refere o art.º 2 da lei n.º 49/2002.

Para que as entidades sem fins lucrativos possam gozar da isenção do ITPAJD, devem cumprir os requisitos estabelecidos no art.º 3.º da lei n.º 49/2002, isto é, devem optar pelo regime especial da lei n.º 49/2002 relativamente ao IS. Por outro lado, as entidades devem observar o procedimento previsto no Regulamento do ITPAJD (*Real Decreto* 1270/2003, de 10 de Outubro).

Caso a transmissão onerosa esteja sujeita e não isenta de IVA, a entidade deve pagar o imposto devido, não podendo depois deduzir o IVA suportado na aquisição de bens de empresas ou de profissionais ou apenas uma parte (regra do *prorrata*) no âmbito do exercício da sua actividade.

## **6 – A TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O PATRIMÓNIO**

Em matéria de imposto sobre o património, o legislador português previu no caso do imposto municipal sobre transmissões onerosas de imóveis (IMT) um regime de isenção subjectiva que dispensa, em certas condições, a tributação das aquisições, a título oneroso, de bens imóveis por certas instituições. Foi assim estabelecido nas alíneas d) e e) do artigo 6.º do Código do IMT a isenção do IMT, no caso de aquisição, a título oneroso, de quaisquer direitos sobre imóveis destinados, directa ou indirectamente, à realização dos seus fins estatutários, por pessoas colectivas de utilidade pública administrativa ou de mera utilidade pública e por instituições particulares de solidariedade social e entidades a estas legalmente equiparadas.

A isenção é reconhecida por despacho do Director-Geral dos Impostos, mediante requerimento a apresentar pelas entidades interessadas (art.º 10.º, n.º 7, al. a) do CIMT). Esta isenção só vigora enquanto os bens estiverem destinados à directa e imediata realização dos fins estatutários das entidades relativamente às quais foi reconhecido o benefício. Fica sem efeito a isenção se os bens forem alienados ou lhes for dado outro destino, sem autorização prévia do Ministro das Finanças (art.º 11.º, n.º 1 do CIMT).

No que diz respeito ao imposto municipal sobre imóveis (IMI), dado a relevância e o interesse público da actividade desenvolvida pelas entidades sem fins lucrativos, o legislador concedeu igualmente uma

isenção subjectiva a estas entidades. Estão, assim, isentos de IMI os prédios ou parte de prédios destinados à realização dos seus fins (art. 44.º, n.º 1, e) e f) do EBF). Esta isenção verifica-se a partir do momento em que se constitui o direito de propriedade (art.º 44, n.º 2, al. b) do EBF) e é reconhecida oficiosamente sem que seja necessário qualquer pedido prévio, devendo a entidade beneficiária fazer a prova da sua respectiva natureza jurídica (art.º 44, n.º 4 do EBF).

A legislação espanhola regula o *impuesto sobre bienes inmuebles* nos art.ºs 60 a 77 do *Real Decreto Legislativo* n.º 2/2004, de 5 de Março, que aprovou a *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, designado por *TRLHL (Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales)*. O *impuesto sobre bienes inmuebles* é um imposto municipal, directo e real, que incide sobre os bens imóveis rústicos e urbanos, nos termos do art.º 61.º do *TRLHL*, cuja base de tributação é fixada pelo valor cadastral dos bens, correspondente ao valor do mercado.

Todos os bens das entidades sem fins lucrativos estão isentos do *Impuesto sobre Bienes Inmuebles* (IBI), excepto os afectos à actividade económica que não estão isentos de IS. Estão assim isentos (isenção objectiva) os bens destinados ao objecto social da entidade, os bens cedidos a terceiros sem ou com contraprestação e os bens desocupados.

Em termos procedimentais, a atribuição deste benefício fiscal, regulado pelo *Real Decreto* 1270/2003, de 10 de Outubro, que aprovou o *RESFL (Reglamento de Entidades Sin Fines Lucrativos)*, obriga as entidades, no seu art.º 2.º, que comuniquem a opção pelo regime especial de tributação à Câmara Municipal territorialmente competente. Para poder beneficiar desta isenção, as ESFL devem também cumprir os requisitos materiais fixados no art.º 3 da lei n.º 49/2002.

Esta isenção pode ser automática ou concedida mediante pedido prévio do contribuinte (art.º 62.º do *TRLHL*). As isenções automáticas dizem respeito aos bens do Estado, das Comunidades Autónomas, das entidades locais afectas à actividade de segurança dos cidadãos, de serviços educativos e penitenciários, de defesa nacional, aos bens da igreja católica e da Cruz Vermelha Espanhola. As isenções que dependem de requerimento prévio do contribuinte dizem respeito aos bens imóveis destinados ao ensino, aos monumentos ou jardins históricos de interesse cultural e à reflorestação dos montes. Acresce o último parágrafo do art.º 64 do *TRLHL* que prevê medidas fiscais de isenção a favor dos bens de que são titulares os centros sanitários públicos.

Relativamente aos terrenos urbanos, o art.º 15.º, n.º 3 da lei 49/2001 determina a isenção do *Impuesto sobre el Incremento do Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana* para as entidades sem fins lucrativos no caso de transmissão de terrenos ou de transmissão de direitos reais sobre os mesmos, desde que os referidos terrenos cumprem os requisitos da isenção em matéria de Imposto sobre Bens Imóveis (IBI). Estão assim isentos, nos termos do art.º 15, n.º 3, as transmissões gratuitas de terrenos resultantes de doações, as transmissões onerosas de terrenos afectos ao objecto social da entidade e as transmissões onerosas de terrenos afectos à realização de actividades económicas isentas do IBI e do IS.

## CONCLUSÃO

As entidades sem fins lucrativos prosseguem, fundamentalmente, actividades de interesse geral, mas não estão impedidas de exercer, acessoriamente, actividades económicas, desde que os rendimentos obtidos não sejam distribuídos entre os seus membros. Para o efeito, beneficiam de um tratamento fiscal mais favorável do que qualquer outra entidade pública ou privada.

Em Portugal e em Espanha, estas entidades estão sujeitas aos impostos sobre o rendimento, o consumo e o património, na qualidade de devedores, contribuintes e sujeitos passivos, e beneficiam de um conjunto de isenções fiscais. Em Portugal, o principal imposto a que estão sujeitas é o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, que incide sobre as pessoas colectivas em geral, com ou sem finalidades lucrativas. Ao adquirir o estatuto de utilidade pública, as entidades passam a beneficiar de um regime privilegiado, o da isenção subjectiva e objectiva nas condições previstas no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC).

Em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), as entidades sem fins lucrativos podem beneficiar das isenções previstas no artigo 9.º do Código do IVA. Como se trata de isenções completas, as entidades não liquidam o IVA mas também não repercutem o IVA que suportam na aquisição dos bens ou prestação de serviços.

No âmbito do regime fiscal do mecenato, o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) admite um conjunto de benefícios fiscais em matéria de donativos, de acordo com os objectivos de interesse geral prosseguidos

pelas entidades beneficiárias.

Ao nível dos impostos sobre o património, o legislador português previu no caso do imposto municipal sobre transmissões onerosas de imóveis (IMT) um regime de isenção subjectiva que dispensa, em certas condições, a tributação das aquisições de bens imóveis a título oneroso. No caso do imposto municipal sobre imóveis (IMI), o legislador consagrou igualmente uma isenção subjectiva a favor destas entidades e uma isenção objectiva relativamente aos prédios destinados à realização dos fins prosseguidos pelas entidades.

O Código do Imposto de Selo, que incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral do Código, não se aplica às entidades sem fins lucrativos, sendo as transmissões gratuitas efectuadas a favor destas entidades tratadas em sede de IRC.

Em Espanha, aplica-se às entidades sem fins lucrativos o *Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines de Lucro y de Incentivos Fiscales al Mecenazgo*, regulado pela lei n.º 49/2002, de 23 de Dezembro, e o *Real Decreto 1270/2003*, de 10 de Outubro, destinado a regulamentar o regime fiscal das entidades sem finalidades lucrativas e garantir a atribuição de incentivos fiscais a essas mesmas entidades.

Estipula a lei n.º 49/2002 que as entidades sem fins lucrativos devem afectar, no mínimo, 70% do resultado da actividade económica ao cumprimento das finalidades estatutárias de interesse geral e manter o requisito da gratuidade relativamente aos órgãos sociais.

Estas entidades estão sujeitas ao regime fiscal especial do Imposto sobre Sociedades (IS). A lei n.º 49/2002 não pretende, obviamente, regular a totalidade das obrigações tributárias das entidades sem fins lucrativos em sede de *Impuesto sobre Sociedades* (IS), mas criou normas específicas aplicáveis aos sujeitos beneficiários deste regime especial, obrigando, sempre que necessário, a recorrer às normas reguladoras do regime geral do IS. No caso de este regime fiscal especial não se aplicar às entidades sem fins lucrativos, por ser optativo, aplica-se então o regime de isenção parcial do TRLIS (*Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*), que é, na realidade, menos benéfico do que a lei n.º 49/2002, embora prevê um regime de isenção mais amplo.

Quanto à tributação em sede de IVA, a lei n.º 37/1992, de 28 de Dezembro, e o *Real Decreto 1624/1992*, de 29 de Dezembro, que aprovaram o IVA, constituem a base normativa da tributação das entidades

sem finalidades lucrativas em sede de IVA. O art. 78.º do LIVA (*Ley del Impuesto al Valor Agregado*) estabelece a regra geral de imposição, baseada no conceito de contraprestação. As entidades sem finalidades lucrativas que realizam actividades económicas sujeitas e não isentas são objecto de tributação em sede de IVA, excepto nos casos em que os serviços são isentos, como sucede, por exemplo, nos serviços de assistência social, desporto ou cultura.

Em matéria de benefícios fiscais, o sistema tributário espanhol criou todo um conjunto de benefícios fiscais para incentivar a participação de privados nas actividades de interesse geral. Estes benefícios fiscais não se destinam directamente às entidades sem finalidades lucrativas mas aos agentes económicos, com vista a incentivar o financiamento privado daquelas actividades. O regime do Mecenato, incluído no título III da lei n.º 49/2002, não abrange a totalidade dos benefícios fiscais atribuídos à participação privada em actividades de interesse geral, mas regula unicamente os benefícios fiscais de âmbito estatal, sem ter em conta algumas das especificidades próprias às regiões autónomas.

Ao nível dos impostos patrimoniais, a *Ley Reguladora de las Haciendas Locales* (TRLHL) regula o imposto municipal sobre os bens imóveis rústicos e urbanos, cuja base de tributação é fixada pelo valor patrimonial tributário. Todos os bens das entidades sem fins lucrativos estão isentos do *Impuesto sobre Bienes Inmuebles* (IBI), excepto os afectos à actividade económica que não estão isentos de IS.

Estão aqui referidas algumas das principais medidas fiscais aplicáveis às entidades sem finalidades lucrativas em Portugal e em Espanha, que têm contribuído para o desenvolvimento das actividades destas entidades. Comparando as medidas em vigor, muitas delas não diferem de um Estado para outro. A principal diferença reside no facto de Espanha ter aprovado um regime especial de tributação (lei n.º 49/2002), ao passo que Portugal continua a reger-se pelas normas fiscais consagradas nos vários códigos tributários.

**BIBLIOGRAFIA**

- Alfaro, Martins, “O regime fiscal das instituições particulares de solidariedade social”, *Revista de Doutrina Tributária*, 2003.
- Andrade, António Manuel e Campos Franco, Raquel, *Economia do conhecimento e organizações sem fins lucrativos*, Principia Editora, 2007, p. 13.
- Casalta Nabais, J., *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005.
- Cruz Amoros, M. e Lopez Ribas, S., *La fiscalidade en las entidades sin ánimo de lucro: estudio público y acción privada*, Cideal, Madrid, 2004.
- Del Campo, M. G., *Contabilidad y Fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y del mecenazgo*, CISS, Grupo Wolters Kluwer, 2010.
- Fernandéz de Soto Blass, María Luísa, *Requisitos formales para el disfrute de los beneficios fiscales de las entidades sin fines lucrativos declaradas de interés general o utilidad pública*, *Revista jurídica de deporte y entretenimiento*, Pamplona, n.º 15, 2005.
- Ferrão, J. (2000), *Economia social, comunidades locais e transferibilidade de informação, conhecimentos e soluções*, Trabalho e Sociedade, Janeiro/Junho 2000.
- Gomes Santos, J. C., *IRC e discriminação positiva de entidades sem fins lucrativos. O caso das IPSS*, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n.º 3, Lisboa, 2008.
- Hermenegildo Gonçalves R., *A fiscalidade das organizações sem fins lucrativos*, in *Gestão das organizações sem fins lucrativos*, Vida Económica, Porto, 2010.
- Lopes Licínio, *As Instituições Particulares de Solidariedade Social*, Almedina, Coimbra, 2009.
- Marco Serrano, L.M., *El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, Serie Estudios Financieros: *Revista de Contabilidad y Tributacion*, n.º 250, Enero 2004.
- Melícias, V., *Prospectivar a Economia Social em Portugal. Que Perspectivas para a Economia Social em Portugal?*, Centro de Estudos de Economia Pública e Social, 1989.
- Muñoz Del Castillo, J.L. y otros, *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Madrid, 2004.
- Pedreira Menéndez, J., *Régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo: (comentarios a la Ley 49/2002)*, Cívitas, Madrid, 2003.
- Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2007
- Salamon, Lester M. e Helmut K. Anheier, *Defining the nonprofit sector. A cross-national analysis*, *Johns Hopkins Nonprofit Sector Series*, Great Britain, 1997.
- Teeles Montoro, I. (Coordinador), *Impuesto sobre el Valor Añadido*, Valência, 2003.