

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 18º

Assunto: Taxas – Quotas – Serviços prestados por veterinários – Produtos aplicados por veterinários - Passaporte bovino - Declarações de nascimento/morte - Marcas auriculares

Processo: nº 6022, por despacho de 2014-02-05, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...A...», presta-se a seguinte informação.

1. Segundo consulta ao sistema de registo e cadastro dos contribuintes, o Requerente encontra-se registado com o CAE 94995 - "Outras Atividades Associativas, não especificadas", enquadrado no regime normal trimestral, praticando operações que conferem direito à dedução.

2. Vem solicitar informação vinculativa sobre quais as taxas de IVA a aplicar às seguintes situações:

i) Quotas cobradas aos seus associados;

ii) Que deve ser cobrada pelos veterinários quando passam o recibo verde ao Requerente;

iii) Nos produtos veterinários/sanidade aplicados (desparasitante, vacinas etc.) pelos veterinários, deve aplicar-se a taxa indexada a cada produto (normalmente 6%) ou a taxa de 23%;

iv) No passaporte bovino (Modelo 241-B/DGV) com averbamento;

v) Nas declarações de nascimento/morte - impressos adquiridos na DGV, isentas de IVA.

vi) Nas marcas auriculares adquiridas na DGV, isentas de IVA;

3. A al. 19) do artigo 9º do CIVA dispõe que estão isentas de IVA, "as prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efetuadas no interesse coletivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objetivos de natureza política, sindical, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos estatutos".

4. Para que esta isenção opere deve verificar-se um duplo requisito: é necessário tratar-se de organismos sem finalidade lucrativa que prossigam algum dos objetivos ali enunciados, que no caso do Requerente são a representação de interesses económicos e a única contraprestação deverá ser uma quota fixada nos termos dos seus estatutos.

5. Por sua vez, as alíneas a) a d) do art.10º do CIVA definem as seguintes condições a satisfazer, cumulativamente, para que os organismos possam ser considerados sem finalidade lucrativa: "a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum

interesse direto ou indireto nos resultados da exploração; b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas atividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior; c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não suscetíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto; d) Não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto."

6. Quanto à primeira condição, considera o TJUE que a mesma se reporta aos próprios organismos e não às operações referidas de forma objetiva na norma de isenção. Quando a norma se refere a organismos sem fins lucrativos, o seu objetivo é conceder um tratamento mais favorável a determinados organismos cujas atividades são orientadas para fins distintos dos comerciais. O que se pretende é que os organismos em causa, contrariamente ao que sucede com as empresas comerciais, não sejam geradoras de lucros destinados a ser distribuídos aos seus membros.

7. Acerca da condição do "*interesse direto ou indireto dos corpos gerentes no resultado da exploração*", já esclareceu o TJUE que a mesma só diz respeito às pessoas diretamente ligadas à gestão e administração a nível de topo, e não a todas as pessoas afetas ao organismo. Assim, o referido requisito reporta-se aos membros "*que exercem efetivamente a gestão e administração do organismo, no sentido de que, à semelhança dos membros dirigentes de uma empresa comercial, tomam as decisões de último nível relativas à política do organismo, nomeadamente no domínio financeiro, e efetuam as tarefas de controlo superiores.*" Esta restrição não inviabiliza portanto, que os organismos empreguem pessoal remunerado.

8. Ao contrário da al. b) do primeiro parágrafo do art.133º da Diretiva do IVA, o CIVA não faz menção expressa à gratuidade das funções dos titulares dos seus órgãos de gestão ou administração. Tal não significa, porém, que a mesma não deva considerar-se necessariamente pressuposta.

9. Segundo o TJUE, a obtenção de uma remuneração pelos titulares dos órgãos de gestão de topo dos organismos, desde que não seja meramente simbólica, também se consubstancia na detenção de um interesse financeiro por parte dos titulares daqueles órgãos nos resultados da exploração dos organismos.

10. O objetivo da al. c) do art. 10º do CIVA prende-se com o assegurar que as pessoas que são os utentes, adquirentes ou destinatários finais dos bens e serviços disponibilizados pelos organismos sem finalidade lucrativa sejam realmente beneficiadas pelo facto de esses organismos terem direito à isenção.

11. Na eventualidade de não existirem preços fixados ou homologados administrativamente, nem haver termo de comparação com os preços praticados pelas empresas comerciais por os bens ou serviços fornecidos por um dado organismo sem fim lucrativo não serem disponibilizados no mercado, fica prejudicada a exigência da condição prevista na al. c) do art.10º do CIVA.

12. Não havendo comercialmente disponíveis no mercado os mesmos bens ou serviços, fica igualmente prejudicada a exigência do requisito previsto na al. d) do art.10º do CIVA: "não distorção de concorrência".

13. O Requerente veio a apresentar cópia dos seus estatutos, os quais são omissos relativamente quer à finalidade lucrativa da associação quer à eventual remuneração dos seus órgãos sociais.

14. Caso a Requerente seja uma associação sem fins lucrativos e os seus órgãos sociais não sejam remunerados, nos termos supra enunciados, as quotas cobradas aos seus associados são isentas de IVA, por força do disposto na al. 19) do art.9º do CIVA.

15. Quanto à taxa que *"deve ser cobrada pelos veterinários quando passam o recibo verde"* ao Requerente, questão que é incoerente com o disposto no artigo 14º dos seus estatutos, de acordo com a verba 4.2 da lista I anexa ao CIVA, e por força da al. a) do nº1 do art.18º do CIVA, estão sujeitas à taxa reduzida de IVA de 6%, as *"prestações de serviços que contribuem para a realização da produção agrícola"*, apresentando um leque exemplificativo desses serviços.

16. De acordo com a verba 5.2 da mesma lista, constitui atividade de produção agrícola a criação de animais conexas com a exploração do solo ou em que este tenha caráter essencial.

17. Assim, para efeitos da taxa de IVA aplicável, as atividades relacionadas com a pecuária são consideradas atividades de produção agrícola, desde que, exista uma conexão com a exploração do solo.

18. Por sua vez, com efeito, a assistência veterinária, designadamente consultoria, sanidade e clínica, é essencial para a atividade de criação de animais e, em geral, na atividade pecuária.

19. Deste modo, é aplicável a taxa reduzida de IVA, 6%, aos serviços de medicina veterinária que contribuam para a realização das atividades de criação de animais, desde que essas atividades tenham conexão com o solo ou este tenha caráter essencial. As prestações de serviços que não estejam relacionadas com a atividade pecuária, são tributadas à taxa normal (23%).

20. Segundo refere o Requerente, a prestação de serviços de veterinário compreende a aplicação de medicamentos. No que respeita à aplicação da taxa dos referidos medicamentos, esclarece o Ofício circulado n.º 30105 de 2008.09.08, do Gabinete do subdiretor geral da Área de Gestão Tributária do IVA, nomeadamente nos seus pontos 2 e 3, que se transcrevem: *"2. De harmonia com o direito comunitário a possibilidade de aplicação de uma taxa reduzida de IVA, conferida pelo ponto 3) do anexo III da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva do IVA), também abrange os medicamentos de âmbito exclusivamente veterinário. 3. Assim, consideram-se abrangidas pela alínea a) da verba 2.5 da Lista I anexa ao Código do IVA, as transmissões de medicamentos para uso exclusivo em medicina humana, os medicamentos para uso exclusivo em medicina veterinária, bem como os medicamentos para uso comum aos dois fins, não sendo, no entanto, abrangidos outros produtos para uso humano ou animal não inseridos no conceito de medicamentos, especialidades farmacêuticas e outros produtos farmacêuticos destinados exclusivamente a fins terapêuticos e profiláticos"*.

21. Nestes termos, se os medicamentos veterinários se enquadrarem na expressão contida na alínea a) da verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA, beneficiam, na sua transmissão, da aplicação da taxa reduzida prevista na

alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA.

22. Deve, ainda, ter em atenção que a fatura-recibo eletrónica (que substituiu o "recibo verde") só pode ser emitida para as prestações de serviços, pelo que para prestações de serviços em que haja, em simultâneo, transmissões de bens, tem que ser emitida fatura nos termos do art.36º do CIVA e processada em conformidade com o art.5º do Decreto-lei nº198/90, de 19/06.

23. Segundo refere o Requerente no pedido de informação vinculativa submetido, presta os seguintes serviços remunerados: aplicação de produtos veterinários e de sanidade, passaporte de Bovino com preenchimento.

24. Ainda que esses serviços sejam reservados apenas a associados, a sua onerosidade ultrapassa a quota fixada nos estatutos, através da Assembleia-geral, pelo que se encontram desde logo, excluídos da isenção prevista na al. 19) do art.9º do CIVA.

25. A venda de marcas auriculares adquiridas na DGV e das declarações de Nascimento/Morte, são isentas na aquisição e transmitidas pelo mesmo valor de aquisição.

26. Em sede de IVA, apenas o débito das quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo contribuinte em contas de terceiros apropriadas, não serão passíveis de tributação em IVA, sendo para o efeito, necessário que as faturas tenham sido originariamente emitidas em nome do adquirente ou destinatários e contabilizadas em contas de terceiros apropriadas, de acordo com a al. c) do nº6 do art.16º do CIVA.

27. Fora destas circunstâncias, no débito de despesas incorridas em nome próprio, mas por conta de outrem, o reembolso da despesa, configura uma prestação de serviços, face ao disposto no art.4º do CIVA, podendo, por sua vez, o prestador, com base em documentos passados em seu próprio nome, exercer o direito à dedução do IVA neles contido, nos termos dos art.19º a 21º do CIVA.

28. O débito de despesas incorridas em nome próprio, ainda que por conta de outrem, embora constitua uma prestação de serviços, segue o regime aplicável às operações sobre as quais recai o débito (desde que não haja a inclusão de "margem"), isto é, o IVA deve ser aplicado de acordo com a natureza da despesa que se debita.

29. No caso de se tratar do débito de despesas fora do campo de incidência do imposto, designadamente por força do disposto no nº2 do art. 2º do CIVA, como é o caso de impressos de modelo oficial, o débito dessa despesa continua a tratar-se de uma operação fora do campo de incidência do imposto.

30. Assim, o débito relativo ao reembolso de despesas com impressos de modelo oficial, que configurem prestações de serviços nos termos supra descritos, não deverá ser tributado se forem verificadas cumulativamente as seguintes condições:

- a) Na fatura emitida aos associados constar a discriminação dos respetivos encargos, elementos necessários ao respetivo enquadramento

em IVA, designadamente no nº2 do art.2º do CIVA.

b) O débito efetuado corresponder aos valores efetivamente suportados.

31. Caso não se verifiquem estas condições, o valor debitado encontra-se sujeito a tributação, à taxa normal.

32. Verificando-se que o atual enquadramento da Associação, no cadastro do IVA, é como sujeito passivo do regime normal trimestral, efetuando apenas operações que conferem o direito à dedução, e caso as quotas cobradas aos associados sejam isentas nos termos da al. 19) do art. 9º do CIVA, nos termos supra elencados, deve proceder à alteração do seu enquadramento, entregando, para o efeito, nos termos do art. 32º do CIVA, a respetiva declaração de alterações, e assinalando na mesma que realiza, também, operações que não conferem o direito à dedução e indicar qual o método que vai utilizar para efeitos de dedução nos termos do art. 23º do CIVA.