

IVA - ENQUADRAMENTO DOS SUBSÍDIOS OU SUBVENÇÕES ATRIBUÍDOS AOS AGRUPAMENTOS DE DEFESA SANITÁRIA (A.D.S.'s)

Ofício-Circulado 108959/95, de 27/10 - DSIVA

IVA - ENQUADRAMENTO DOS SUBSÍDIOS OU SUBVENÇÕES ATRIBUÍDOS AOS AGRUPAMENTOS DE DEFESA SANITÁRIA (A.D.S.'s)

Com vista à necessária uniformidade de procedimentos sobre o enquadramento dos subsídios ou subvenções comunitárias atribuídos aos Agrupamentos de Defesa Sanitária (A.D.S.'s), comunica-se que por despacho concordante de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 95.06.13, exarado na informação destes Serviços nº 1840, de 95.06.06, foi sancionado o seguinte entendimento:

I - ENQUADRAMENTO DOS SUBSÍDIOS OU SUBVENÇÕES ATRIBUÍDOS AOS AGRUPAMENTOS DE DEFESA SANITÁRIA (A.D.S.'s)

1. Os ADS's, foram introduzidos no nosso ordenamento jurídico pela Portaria nº 63/86, de 1 de Março, que aprovava o regulamento de constituição e funcionamento dos Agrupamentos de Defesa Sanitária. Essa Portaria foi entretanto revogada pela Portaria nº 809-G/94, de 12 de Dezembro, que aprova o novo regulamento de constituição e funcionamento dos ADS's.

O artº 1º da Portaria nº 809-G/94, define o objecto dos ADS's ao referir que são associações de criadores que têm por objecto a execução de programas de saúde animal.

Por outro lado, nos termos do artº 6º da Portaria 809-G/94, "os pedidos de reconhecimento dos ADS's devem ser dirigidos ao director regional de agricultura competente e acompanhados de cópia da escritura de constituição, dos respectivos estatutos (...)" e ainda de outros elementos.

Assim, os ADS's são associações de criadores e que nascem na sequência de um acto de constituição, consubstanciado na escritura pública de constituição do agrupamento.

2. A Resolução do Conselho de Ministros nº 61/94, publicada no DR nº 176, de 1.08.94, I Série-B, aprovou o regulamento de apoio à modernização agrícola e florestal. Esse regulamento estabelece o regime das ajudas a conceder no âmbito do programa. A medida 4, visava apoiar a investigação, experimentação e demonstração (IED), a formação e a organização. Pela Portaria 809-E/94, foi aprovado o regulamento de aplicação da medida nº 4 acima referida. No âmbito da acção "organização e divulgação" estabui a secção V, sobre o regime das ajudas a atribuir aos Agrupamentos de Defesa Sanitária, constituídos nos termos da Portaria 809-G/94, contribuindo assim para "a melhoria e o controlo do estado sanitário de bovinos e pequenos ruminantes, nomeadamente no que respeita à erradicação das doenças desses animais". Só podem beneficiar de tais ajudas os criadores, singulares ou colectivos, de bovinos e pequenos ruminantes, desde que associados em ADS.

3. Resulta, assim, que os agricultores e/ou criadores de gado, singulares ou colectivos, só podem beneficiar das ajudas comunitárias atribuídas no âmbito da acção 4.3: "organização e divulgação" do programa PAMAF, prevista no artº 6º da Resolução do Conselho de Ministros, se associados em ADS. Assim, um agricultor individual ou colectivo que desenvolva uma actividade que vise a melhoria e o controlo do estado sanitário de bovinos e pequenos ruminantes, nomeadamente, no que respeita à erradicação das doenças desses animais, não pode, ainda assim, beneficiar das ajudas previstas no regulamento 809-F/94.

4. Alguns ADS's não têm forma jurídica própria, antes se integrando, como uma secção dentro de cooperativas. Têm contabilidade autónoma, dentro da contabilidade analítica da cooperativa, mas para efeitos de IVA a declaração periódica é conjunta com a restante actividade da cooperativa.

5. Assim sendo, as supracitadas subvenções atribuídas aos A.D.S.'s pela Comunidade Europeia devem ser consideradas no âmbito do despacho de 91.10.15, do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, exarado na informação nº 130, de 91.10.15, do Senhor Subdirector-Geral do IVA, no sentido de "... não serem sujeitas a IVA nem consideradas para o cálculo do prorata (excluídos do numerador e do denominador) as subvenções comunitárias à agricultura, até que a incidência do imposto seja tomada em causa no estabelecimento dos respectivos montantes".

6. Com efeito, parece aceitável considerar que qualquer agricultor que actue individualmente no sentido de contribuir para a melhoria e controlo sanitário de bovinos e de outros pequenos ruminantes (nomeadamente os seus), com a conseqüente contribuição para a erradicação das doenças de tais animais, está a desenvolver uma actividade ligada à actividade agrícola. Assim sendo, a hipotética obtenção (hipotética na medida em que a Portaria nº 809-E/94 não permite que se candidatem agricultores individualmente) de um subsídio comunitário para fazer face aos custos relacionados com tal actividade seria tratada como uma subvenção à agricultura não influenciando, por isso, a determinação do prorata. Ora, custa a aceitar que só pelo facto dos agricultores se associarem por imposição legal, dando assim origem a ADS's, se justifique a adopção de um tratamento fiscal diferente para os subsídios atribuídos a tais agrupamentos.

7. Do exposto resulta que tais subvenções comunitárias atribuídas aos ADS's não se encontram sujeitas a IVA nem terão que ser tomadas em consideração no cálculo da percentagem de dedução - prorata (excluídas do numerador e do denominador).

II - ENQUADRAMENTO DOS ADS's INTEGRADOS EM ASSOCIAÇÕES DE AGRICULTORES

1. Estão isentas de imposto, nos termos do nº 21 do artº 9º do CIVA, "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 interesse económico e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos".

2. Assim os serviços prestados pelas associações no âmbito das actividades estatutárias, face à caracterização jurídica das associações, estão isentos de imposto nos termos da disposição acima citada. Nestes termos, as receitas relativas a jóias e quotas pagas pelos associados à associação respectiva não serão objecto de tributação em sede de IVA.

3. Trata-se, no entanto, de uma isenção incompleta, ou seja, tais associações, não podem deduzir o imposto que suportam nas aquisições de bens ou serviços que estão a montante dos serviços que prestam aos seus associados. A impossibilidade de dedução decorre do facto de tais isenções não estarem consubstanciadas no artº 20º do CIVA, artigo este que regulamenta, em termos gerais, o exercício do direito à dedução do imposto suportado nas aquisições.

4. Relativamente, à parte dos custos não suportada pelos subsídios comunitários, pagos pelos agricultores/criadores de gado (adquirentes do serviço), a título de contraprestação do serviço prestado pelos ADS's é abrangida pela noção prevista no nº I do artº 4º do CIVA, pelo que tais operações estão sujeitas a imposto, sendo de 17% a taxa a aplicar ao valor de tal contraprestação recebida (cfr, nº I do artº 18º do CIVA).

5. Tendo em conta as operações activas desenvolvidas pelas associações em análise e respectivas receitas, ou seja: o produto das jóias; o pagamento dos serviços prestados pelos ADS's e os subsídios comunitários; podemos concluir que estamos perante sujeitos passivos mistos uma vez que praticam, por um lado, actividades sujeitas a imposto e dele não isentas (que conferem direito a dedução) e por outro, actividades isentas de imposto (que não conferem o direito à dedução) pelo que se encontram sujeitas à disciplina prevista no artº 23º do CIVA, para o exercício do direito à dedução.

6. A exemplo da solução proposta para as subvenções comunitárias atribuídas aos A.D.S.'s, as subvenções comunitárias recebidas pelas ADS's integradas em Associações, embora não sujeitas a tributação, não devem ser consideradas para o cálculo da percentagem de dedução (prorata).

III - ENQUADRAMENTO DOS ADS'S INTEGRADOS EM COOPERATIVAS

1. O nº 37 do artº 9º estabelece isenção para as "prestações de serviços efectuadas por cooperativas que, não sendo de produção agrícola, desenvolvem uma actividade de prestação de serviços aos seus associados agricultores".

2. O referido regime de isenção aplica-se apenas às prestações de serviços desenvolvidas por cooperativas em favor dos seus associados agricultores, desde que sendo uma organização das inseridas no artº 4º do Código Cooperativo, aprovado pelo Decreto-Lei nº 394/82, de 21 de Setembro, não se qualifique como cooperativa de produção agrícola.

3. De referir, no entanto, que este tipo de isenção se traduz no facto de os sujeitos passivos não liquidarem imposto nas operações que pratiquem naquele âmbito, ficando, porém, privados do direito à dedução do imposto que tenham suportado nas aquisições de bens e serviços, uma vez que as isenções referidas no artº 9º não se encontram contempladas no artº 20º do CIVA.

4. Com efeito, o artº 20º nº I - alínea a), ao explicitar as operações que conferem direito a dedução, refere que são "as transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas" bem como as transmissões de bens e prestações de serviços referidas nas diferentes subalíneas da respectiva alínea b).

5. A parte dos custos não suportada pelos subsídios comunitários, cobrados aos agricultores/criadores de gado (adquirentes dos serviços) a título de contraprestação dos serviços prestados pelos A.D.S.'s, encontra-se abrangida pela isenção referida, uma vez tratar-se de prestações de serviços dirigidas aos seus associados agricultores. De tal facto resulta que o imposto suportado pelos ADS's, nas aquisições de bens e serviços necessários à sua acção, não pode ser deduzido.

6. Nestes termos, verifica-se uma desigualdade de tratamento relativamente às situações em que os ADS's funcionem de forma autónoma (em que existe a possibilidade de deduzir todo o imposto suportado a montante, uma vez que apenas realizam operações tributáveis e as subvenções comunitárias recebidas não entram em consideração para efeitos de limitação no direito à dedução) ou às situações em que os ADS's estão integrados em associações de agricultores (em que existe a possibilidade de recuperar o imposto segundo as regras do artº 23º do CIVA e as subvenções comunitárias recebidas não entram em consideração no cálculo do prorata).

7. Assim, podemos concluir que a integração dos ADS's nas cooperativas como um sector autónomo, poderá não constituir uma solução satisfatória em termos de desagramento fiscal dos bens provenientes da agricultura ou pecuária, nem da própria neutralidade do imposto.

8. Os efeitos cumulativos originados pela isenção simples aos serviços prestados pelos ADS's integrados em cooperativas, podem ser eliminados através do tratamento dos referidos ADS's como se de sujeitos passivos autónomos se tratassem, afastando-os da isenção aplicável às cooperativas em que se encontrem integrados. De tal situação resulta que as operações relativas aos ADS's integrados em cooperativas devem ser tributadas.

9. Esta solução encontra-se plenamente justificada uma vez que é a única forma de garantir um tratamento uniforme dos ADS's independentemente da forma como se encontra organizada a sua gestão, como ainda de fácil aplicação uma vez que funcionam agregados às cooperativas como um "centro de custo" autonomizado para efeitos contabilísticos.

10. As cooperativas que integram ADS's passarão a ser consideradas sujeitos passivos mistos,

uma vez que realizam operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, encontrando-se sujeitos à disciplina prevista no artº 23º do CIVA.

11. Qualquer que seja o método adoptado para cálculo do imposto dedutível (prorata ou afectação real) as subvenções comunitárias atribuídas aos ADS's não terão que ser tomadas em consideração para efeitos de limitação do direito à dedução, a exemplo da solução que foi proposta para as subvenções comunitárias atribuídas aos ADS's que funcionam autonomamente.

O DIRECTOR-GERAL

José Gomes Pedro.

Processo 4451 95008

Contribuinte 212 000 000

Cód. Assunto 4451A

Origem 40 10