

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al. c), do n.º 1, do art. 18.º

Assunto: Prestações de Serviços – Sujeitas e não isentas - Consultas externas, com uma contraprestação por serviços prestados, realizadas pela Universidade através do Hospital Veterinário.

Processo: nº **13924**, por despacho de 2018-08-23, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitado ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I - QUESTÃO APRESENTADA

1. A entidade acima citada, Universidade do ...(U) ou exponente é uma instituição de ensino superior pública de natureza fundacional (Decreto-lei n.º 96/2009, de 27/04), que goza de autonomia estatutária, científica, pedagógica, financeira e disciplinar.

2. Integra diversas Unidades Orgânicas de Ensino e Investigação (Unidades Orgânicas), entre as quais o Instituto de Ciências (IC).

3. Através do IC a U confere graus académicos nas áreas das ciências da vida e da saúde. Por força das suas competências ministra, entre outros, o mestrado integrado em Medicina Veterinária (outrora curso de licenciatura em medicina veterinária).

4. No ano 2000 foi solicitado à DSIVA o enquadramento jurídico-tributário relativamente ao serviço de consulta externa de medicina veterinária, tendo-se concluído, com despacho da Subdiretora-Geral de 12/06/2001, de concordância com informação proferida no âmbito do pedido apresentado, "... estarem «[...] isentas de imposto as prestações de serviços no âmbito do ensino integrado no sistema nacional de educação ou reconhecido como tendo fins análogos pelo ministério competente, abrangendo também as transmissões de bens e prestações de serviços conexas com o ensino»".

5. Não obstante, a exponente pretende certificar-se da conformidade dos seus procedimentos, os quais recentemente foram objeto de revisão em virtude da avaliação internacional do curso de mestrado integrado em Medicina Veterinária.

6. Através do IC ministra o curso de mestrado integrado em Medicina Veterinária. O curso, para ser acreditado e avaliado, está sujeito ao cumprimento de um conjunto de pressupostos e normas legais, nomeadamente realizar uma componente prática.

7. A componente prática, contudo, só é alcançável se a U dispuser (como até aqui) de um serviço médico veterinário aberto à comunidade, onde são prestados, entre outros, serviços de consulta clínica e de cirurgia. Atente-se que o objetivo é - como sempre foi - proporcionar aos alunos uma formação prática relevante e diversificada, devidamente supervisionada pelos docentes, de acordo com os normativos comunitários. Face a essa realidade a U montou um serviço aberto à comunidade onde são prestados serviços clínicos

acompanhados e participados pelos estudantes em formação, supervisionados pelos docentes.

8. No entanto, de uma avaliação realizada pela EAEVE (European Association of Establishments for Veterinary Education), em 2002, decorreu que a **U** deve dispor de um serviço de atendimento permanente ao público (24/24 horas, 365 dias por ano), a fim de alcançar os níveis mínimos exigidos pelas diretivas europeias, permitindo aos estudantes mais diversificação de casos clínicos e aprendizagem.

9. Nesse sentido a **U** tem vindo a fazer alterações ao modo de funcionamento da então clínica veterinária (atual Hospital Veterinário) e, além do seu quadro de pessoal, contrata médicos e enfermeiros veterinários para prestarem serviços remunerados no período compreendido entre as 18 e as 9 horas, e aos fins-de-semana.

10. Tais médicos e enfermeiros veterinários que asseguram o serviço noturno e aos fins de semana têm uma influência preponderante na formação dos estudantes, porquanto asseguram boa parte da casuística necessária a essa formação, dando-lhes a possibilidade de permanecer no Hospital naqueles horários e obter a formação prática essencial exigida nas diversas áreas da medicina de urgência e cuidados intensivos.

11. Acresce referir que a **U**, além de dispor de um Hospital Veterinário, dispõe de outras estruturas de prestação de serviços à comunidade que se revelam essenciais na formação dos estudantes, designadamente o Centro de Reprodução Animal (**CR**) e o Centro Clínico de (**CC**).

12. Sendo que, aqueles serviços têm o mesmo pressuposto que o Hospital Veterinário, ou seja, funcionam em infraestruturas afetas à Unidade Orgânica **IC** e destinam-se às comunidades locais, em condições semelhantes às atrás descritas (exceto os períodos noturnos e fins de semana, onde, as instalações, por regra, estão encerradas ao público), e, sempre, com o escopo de proporcionar aos estudantes a formação prática em animais, desta feita, espécies pecuárias e equinos. Os serviços são prestados por docentes, fazendo parte das suas atividades pedagógicas, sem remuneração extraordinária.

13. Entende a **U** que os serviços em apreço, que presta através do **IC**, são conexos com o ensino, na medida em que o complementam, mostrando-se indispensáveis à obtenção do curso de mestrado integrado em Medicina Veterinária da **U**.

14. Os atos médicos veterinários e demais intervenções conexas (por exemplo internamento, alimentação, etc.), praticados no **Hospital Veterinário, CR** e **CC** não são gratuitos (ainda que o valor associado à prestação de serviços médicos veterinários seja insuficiente), nomeadamente por imposição da respetiva ordem profissional como forma de evitar o desvalor e desprestígio da profissão, quer da concorrência desleal com os demais profissionais estabelecidos, bem como uma forma de cobrir partes dos respetivos custos.

15. Assim, pretende que lhe seja confirmado o entendimento de que os serviços prestados no Hospital Veterinário, no âmbito do mestrado integrado em Medicina Veterinária, estão isentos de IVA nos termos da al. 9) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA).

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

16. Efetivamente, no quadro da reforma do sistema de ensino superior português efetuada através da Lei n.º 62/2007, de 10/09, (Regime jurídico das instituições de ensino superior), foi criado um novo tipo de instituições, as fundações públicas com regime de direito privado.

17. Quanto à natureza da **U**, dispõe o artigo 2.º do Decreto-lei n.º 96/2009, de 27/04, que "(...) é uma instituição de ensino superior pública de natureza fundacional, nos termos da lei n.º 62/2007, de 10 de setembro". Os respetivos estatutos esclarecem, que "(...) é uma fundação pública de direito privado, que goza de autonomia estatutária, pedagógica, científica, cultural, administrativa, financeira, patrimonial e disciplinar" (artigo 3.º, n.º 1 dos Estatutos da **U**, aprovados pelo Despacho Normativo n.º 8/2015, que procedeu a sua republicação).

18. A estrutura geral do seu modelo organizativo compreende Unidades Orgânicas (artigo 12.º dos Estatutos da **U**). Sendo que as Unidades Orgânicas de ensino e investigação constam de anexo aos Estatutos, por força da al. b) do n.º 1 do respetivo artigo 85.º, do qual faz parte o Instituto de Ciências(**IC**).

19. Verifica-se que a exponente encontra-se enquadrada em IVA no regime normal de periodicidade mensal desde 01/01/2009, misto com pro rata, pelo exercício da atividade principal de "Ensino superior" (CAE 85420), e diversas atividades secundárias, designadamente, "Atividades veterinárias" (CAE 75000).

20. A al. a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, sujeita a imposto as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, explicitando, por sua vez, os artigos 3.º e 4.º do Código, respetivamente, os conceitos de "transmissão de bens" e de "prestação de serviços" para efeitos deste imposto.

21. Segundo o disposto no n.º 1 do artigo 4.º, daquele Código, o conceito de prestação de serviços tem um carácter residual, abrangendo todas as operações decorrentes da atividade económica do sujeito passivo que não sejam definidas como transmissões de bens, importações de bens ou aquisições intracomunitárias.

22. No entanto, determina a al. 9) do artigo 9.º do CIVA, que são isentas do imposto *"As prestações de serviços que tenham por objeto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento e alimentação, efetuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes"*, sendo que esta norma corresponde à al. i) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE). Refira-se que o citado artigo 132.º, n.º 1, alíneas a) a n) da Diretiva IVA correspondem ao artigo 13.º, A, alíneas a) a n) da Sexta Diretiva.

23. A al. i) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA determina que os Estados-membros isentam de IVA "A educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou reciclagem de profissional, e bem assim as prestações de serviços e as entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efetuadas por organismos de direito público que prossigam o mesmo fim e por outros organismos que o Estado-membro em causa considere prosseguirem fins análogos". Estes organismos, no caso português,

são os "(...) estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes" [artigo 9.º, al. 9) do CIVA].

24. No entanto, o artigo 133.º da citada Diretiva IVA dispõe o seguinte:

"Os Estados-Membros podem fazer depender, caso a caso, a concessão de qualquer das isenções previstas nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1 do artigo 132.º a organismos que não sejam de direito público da observância de uma ou mais das seguintes condições:

a) Os organismos em causa não devem ter como objetivo a obtenção sistemática de lucro, não devendo os eventuais lucros ser em caso algum distribuídos, mas sim afetados à manutenção ou à melhoria das prestações fornecidas;

b) Esses organismos devem ser geridos e administrados essencialmente a título gratuito por pessoas que não tenham, por si mesmas ou por interposta pessoa, qualquer interesse direto ou indireto nos resultados da exploração;

c) Esses organismos devem praticar preços homologados pelas autoridades públicas ou que não excedam tais preços ou, no que diz respeito às atividades não suscetíveis de homologação de preços, preços inferiores aos exigidos para atividades análogas por empresas comerciais sujeitas ao IVA;

d) As isenções não podem ser suscetíveis de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao IVA.

(...)"

25. Por outro lado, o artigo 134.º da Diretiva IVA exclui da isenção, as entregas de bens e as prestações de serviços, nos seguintes casos:

"a) Quando não forem indispensáveis à realização de operações isentas;

b) Quando se destinarem, essencialmente, a proporcionar ao organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas ao IVA".

26. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), no que respeita às prestações de serviços de ensino referidas, constata que a norma da Sexta Diretiva, [al. i) do n.º 1 do artigo 13.º, A, atual al. i) do n.º 1 artigo 132.º da Diretiva IVA], "(...) não contém qualquer definição do conceito de prestações de serviços «estritamente conexas» com o ensino universitário", (cf. acórdão do TJUE, de 20/06/2002, no processo C 287/00, ponto 46).

"Esta noção não requer, porém, uma interpretação particularmente estrita, na medida em que a isenção das prestações de serviços estreitamente conexas com o ensino universitário se destina a garantir que o benefício deste não se torne inacessível em razão do acréscimo de custos deste ensino se ele próprio, ou as prestações de serviços e as entregas de bens com ele estreitamente conexas, fosse sujeito a IVA (v., por analogia, no que respeita ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, acórdão de 11 de janeiro de 2001, Comissão/França, C-76/99, Colect., p. I-249, n.º 23). Todavia, sujeitar ao IVA a realização a título oneroso de projetos de investigação por estabelecimentos públicos de ensino superior não tem como efeito aumentar os custos do ensino universitário" (cf. acórdão do TJUE citado, ponto 47).

"Além disso, contrariamente ao que sustenta o Governo alemão, embora a

realização desses projetos possa ser considerada muito útil para o ensino universitário, não é indispensável para atingir o objetivo visado por este, a saber, nomeadamente, a formação dos estudantes para lhes permitir exercerem uma atividade profissional. Com efeito, é forçoso reconhecer que muitos estabelecimentos de ensino universitário atingem este objetivo sem efetuarem projetos de investigação a título oneroso e que existem outras formas de garantir a existência de uma relação entre o ensino universitário e a vida profissional" (cf. acórdão do TJUE citado, ponto 48).

"Por conseguinte, a realização de projetos de investigação a título oneroso por estabelecimentos públicos de ensino superior não pode ser considerada uma atividade estreitamente conexa com o ensino universitário na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Diretiva (cf. acórdão do TJUE citado, ponto 49).

27. O TJUE, no processo C-434/05, de 14/06/2007, constata igualmente que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Diretiva "não contém nenhuma definição do conceito de prestações de serviços «estritamente conexas» com o ensino (...)". "No entanto resulta, dos próprios termos dessa disposição que a mesma não é aplicável às prestações de serviços e entregas de bens que não tenham qualquer relação com «a educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou a reciclagem profissional»" (cf. acórdão citado, ponto 27).

"As prestações de serviços e entregas de bens só podem ser consideradas «estritamente conexas» com o ensino, beneficiando assim do mesmo tratamento fiscal para efeitos do artigo 13.º, A, al. i), da Sexta Diretiva, quando são efetivamente fornecidas enquanto prestações acessórias do ensino, que constituiu a prestação principal (...)" (cf. acórdão citado, ponto 28).

"Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (...)" (cf. acórdão citado, ponto 29).

28. No entanto, "(...) a isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1 alínea i) da Sexta Diretiva está sujeita a determinados requisitos, que decorrem do mesmo artigo" (cf. acórdão citado, ponto 33).

"Em primeiro lugar, tanto a operação principal de ensino como a entrega de bens ou a prestação de serviços estreitamente conexas com essa operação devem ser efetuadas por um dos organismos previstos no artigo 13.º, A, alínea i) da Sexta Diretiva" (cf. acórdão citado, ponto 34).

"Com efeito, como resulta da própria redação do referido artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), para que a colocação de professores à disposição em benefício dos estabelecimentos destinatários possa estar isenta ao abrigo da mesma disposição, é necessário que a operação seja efetuada por um organismo de direito público com finalidades educativas ou por outro organismo de direito público com finalidades análogas (...)" (cf. acórdão citado, ponto 35).

"Por outro lado resulta do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), primeiro travessão da Sexta Diretiva que, para que uma entrega de bens ou uma prestação de serviços possa beneficiar da isenção prevista (...) a operação principal com a qual essa entrega de bens ou essa prestação de serviços é estreitamente

conexa deve ser também uma operação isenta (...)" (cf. acórdão citado, ponto 36).

"Em segundo lugar como resulta igualmente do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), primeiro travessão, da Sexta Diretiva, as prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente conexas com as operações principais previstas, nomeadamente, no n.º 1, alínea i) desse mesmo artigo só podem beneficiar da isenção se forem indispensáveis à realização dessas operações isentas (...)" (cf. acórdão citado, ponto 38).

"Para ser qualificada desse modo, (...) deve ter uma natureza ou uma qualidade tais que, sem recorrer a esse serviço, não seria possível assegurar que o ensino ministrado pelos estabelecimentos destinatários e, conseqüentemente, de que os respetivos estudantes beneficiam tivesse valor equivalente (...)" (cf. acórdão citado, ponto 39). Cabendo "ao órgão jurisdicional de reenvio, tendo em conta os elementos concretos do litígio que lhe foi submetido, determinar se as prestações fornecidas (...) são ou não indispensáveis" (cf. acórdão citado, ponto 41).

"Em terceiro lugar, por força do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), segundo travessão da Sexta Diretiva, as prestações de serviços e as entregas de bens não beneficiam da isenção prevista no n.º 1, alínea i), (...) se se destinarem, essencialmente, a obter para o organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas a IVA" (cf. acórdão citado, ponto 42).

"Essa exclusão é uma expressão específica do princípio da neutralidade fiscal, que se opõe, nomeadamente, a que prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente, do ponto de vista do IVA (...)" (cf. acórdão citado, ponto 43).

29. No caso apresentado, o **IC**, em articulação com a UP e através desta, presta serviços de ensino universitário aos alunos.

30. No âmbito dos serviços de ensino universitário está incluída a componente prática da medicina veterinária, a qual é efetuada em horário continuado, incluindo horários noturnos e de fins de semana, a fim de cumprir as exigências de acreditação da licenciatura em Medicina Veterinária por parte da A3ES - Agência de Avaliação e Acreditação do Ensino Superior.

31. Naqueles horários, a prática da medicina veterinária é assegurada por médicos e enfermeiros veterinários externos, contratados pela **U**, que supervisionam os alunos, e que se concretiza na realização de consultas externas efetuadas através do Hospital Veterinário aos consumidores finais desses serviços (os titulares/proprietários dos animais que vão à consulta ao Hospital Veterinário), pagando, os mesmos, pelos serviços prestados uma contraprestação ao Hospital Veterinário da **U**.

32. Com efeito, é compreensível que a prática dos serviços em causa melhorem o ensino/aprendizagem dado pela **U** aos estudantes, a fim da acreditação do respetivo curso superior, como declara a exponente, e sem os quais a mesma não é conseguida. No entanto, embora no âmbito do ensino, as prestações de serviços de medicina veterinária são efetuadas a utentes externos, a título oneroso.

33. Efetivamente, resulta do exposto que embora os alunos concorram para a prestação dos serviços juntamente com os docentes e fora do horário escolar,

com outros profissionais veterinários, os serviços consideram-se prestados pela **U** aos utentes, sendo a estes cobrada por aquela entidade, uma contraprestação.

34. Assim, ainda que sem a referida componente prática os médicos veterinários não consigam obter a acreditação do respetivo curso de Medicina Veterinária, e não obstante as prestações de serviços efetuadas se possam considerar conexas com o ensino, a realização de consultas externas por parte da **U**, não se encontra abrangida pela isenção da al. 9) do artigo 9.º do CIVA.

35. Por sua vez, o IVA suportado no âmbito da atividade é suscetível de direito à dedução nos termos gerais do art. 20.º do CIVA, desde que não seja excluído pelo art. 21.º do mesmo diploma legal.

III - CONCLUSÕES

36. A obtenção da acreditação do curso de Medicina Veterinária ministrado pela **U** através do **IC**, determina a obrigatoriedade do cumprimento de uma componente prática do curso, conseguida através da realização de consultas externas à comunidade efetuadas pelos alunos e supervisionadas por médicos veterinários e enfermeiros veterinários externos (contratados), através do Hospital Veterinário da própria Universidade, a título oneroso.

37. Não obstante as prestações de serviços de medicina veterinária efetuadas pelos alunos constituírem prestações de serviços conexas com o ensino pela **U** aos alunos, quando as mesmas são efetuadas na forma de consultas externas obtendo uma contraprestação por esses serviços prestados, a **U** pratica, através do Hospital Veterinário, operações sujeitas a imposto e dele não isentas, à taxa prevista na al. c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA (23%), a liquidar na fatura emitida nos termos dos artigos 29.º e 36.º do CIVA.