

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: als a) e c) do n.º 1 do art 18.º; verba 4.2 da Lista;
- Assunto: Enquadramento – ADS, Agrupamento de Defesa Sanitária (atividade sem fins lucrativos) – IVA a cobrar aos seus associados pelos serviços prestados e a pagar aos médicos veterinários que prestam serviços ao Agrupamento.
- Processo: **nº 15061**, por despacho de 2019-06-05, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa solicitado ao abrigo do disposto no artigo 68.º da Lei Geral Tributária, pelo Agrupamento de Defesa Sanitária (doravante Requerente), cumpre informar:

I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

- 1.** A Requerente exerce a atividade que tem por base o CAE 01620 - "Actividades dos serviços relacionados com a produção animal, excepto serviços de veterinária".
- 2.** Enquanto organização de produtores pecuários (OPP), a Requerente desenvolve uma atividade que refere ser sem fins lucrativos e que se enquadra no combate às doenças infectocontagiosas dos pequenos e grandes ruminantes, com reflexos ao nível da saúde pública.
- 3.** No presente pedido de informação vinculativa vem solicitar esclarecimento sobre "(...) o seu enquadramento em sede de IVA, nomeadamente IVA a cobrar aos seus associados pelos serviços prestados e a pagar aos médicos veterinários que prestam serviços ao Agrupamento", sendo que, conforme refere, os serviços que presta aos seus associados se encontram discriminados no Programa Sanitário Anual aprovado pela Direção Geral de Alimentação e Veterinária (DGAV).
- 4.** Para a prestação da informação vinculativa foi solicitado à Requerente, através do Ofício n.º 63998, de 2019.01.26, desta Direção de Serviços, a apresentação dos seguintes elementos adicionais:
 - 1.** Descrição das operações realizadas no âmbito da atividade declarada, a associados e a não associados.
 - 2.** Âmbito dos serviços prestados pelos médicos veterinários, quais os destinatários desses serviços e a quem são os mesmos efetivamente faturados."
- 5.** No seguimento do pedido de elementos adicionais a requerente enviou esclarecimento sobre as operações que realiza, anexando cópia dos seguintes documentos: i) Protocolo de execução de ações de profilaxia médica e sanitária para efeitos do Programa Nacional de Saúde Animal, celebrado entre a DGAV e a Requerente e o Programa Sanitário Anual - Planos de Erradicação das Doenças dos Ruminantes - Ano (2017) que, segundo refere, são dois documentos que esclarecem a atividade que desenvolve; ii) um excerto retirado da internet, da página da Ordem dos Médicos Veterinários.

6. De acordo com a cláusula 1.^a do referido Protocolo de execução de ações de profilaxia médica e sanitária para efeitos do Programa Nacional de Saúde Animal celebrado entre a DGAV e a Requerente, verifica-se que esta, na qualidade de OPP, "(...) é responsável, nos termos do artigo 9.º da Portaria n.º 178/2007 de 9 de fevereiro, na sua redação atual, pela execução das ações de profilaxia médica e sanitária nos efetivos dos seus associados, as quais compreendem o rastreio da tuberculose bovina, brucelose bovina, leucose enzoótica bovina e brucelose dos pequenos ruminantes, de acordo com o previsto na legislação vigente que institui e regulamenta os respetivos Planos de Erradicação e Vigilância, (...)".

7. O n.º 1 da cláusula 2.^a do Protocolo estabelece que, para efeitos da cláusula 1.^a, as ações de profilaxia médica e sanitária, a executar pela Requerente "(...) nos efetivos animais dos seus associados, são as que constam do programa sanitário apresentado pela mesma e aprovado pela DGAV", sem prejuízo das ações complementares e excecionais a que se refere, respetivamente, o n.º 2 da cláusula 2.^a e a cláusula 3.^a do Protocolo.

8. Sobre a descrição das operações efetuadas no âmbito da sua atividade, a Requerente refere que, à semelhança de todos os outros Agrupamentos de Defesa Sanitária, tem por objetivo a luta contra as doenças infetocontagiosas e parasitárias das espécies bovina, ovina e caprina.

9. Assim, no âmbito de cada Plano Anual de Atividades aprovado pela DGAV realiza, única e exclusivamente, a associados (considerando-se como tais, todos os produtores pecuários que, de acordo com os estatutos, pagaram a joia de inscrição), as seguintes operações:

- "a) Colheitas de sangue para controlo da brucelose nas espécies bovina, ovina e caprina;
- b) Recolha de leite para rastreio da brucelose em bovinos produtores de leite;
- c) Tuberculinização e leitura da tuberculinização na espécie bovina para controlo da tuberculose bovina;
- d) Colheita de sangue na espécie bovina para controlo da leucose enzoótica bovina;
- e) Identificação dos animais existentes nas explorações das espécies bovina, ovina e caprina com a colocação das respetivas marcas auriculares e chips;
- f) Desparasitação do efetivo pecuário dos associados em todas as situações que o justifiquem."

10. Relativamente à questão sobre os serviços prestados pelos médicos veterinários, a Requerente esclarece que "O valor dos serviços prestados em que estão refletidos os custos fixos e variáveis são cobrados diretamente pelo Agrupamento aos seus associados por via da emissão da respetiva fatura. Por sua vez o Agrupamento paga diretamente à brigada técnica (médico veterinário e ajudante profissionais liberais) a importância por eles reclamada, em função do número de intervenções técnicas realizadas, após a receção do recibo verde por eles emitido."

II - ENQUADRAMENTO LEGAL

11. A verba 4 da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA) determina que estão

sujeitas à taxa reduzida prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA as prestações de serviços normalmente utilizadas no âmbito das atividades de produção agrícola e aquícola, listadas na verba 5. Estas prestações de serviços encontram-se elencadas nas verbas 4.1 e 4.2.

12. Assim, e de acordo com a verba 4.2 da Lista I anexa ao CIVA, beneficiam de aplicação da taxa reduzida as prestações de serviços que contribuem para a produção agrícola e aquícola, nomeadamente as que, a título exemplificativo, constam nas suas alíneas a) a i), ou seja:

- "a) As operações de sementeira, plantio, colheita, debulha, enfardação, ceifa, recolha e transporte;
- b) As operações de embalagem e de acondicionamento, tais como a secagem, limpeza, trituração, desinfeção e ensilagem de produtos agrícolas;
- c) O armazenamento de produtos agrícolas;
- d) A guarda, criação e engorda de animais;
- e) A locação, para fins agrícolas, dos meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas;
- f) A assistência técnica;
- g) A destruição de plantas e animais nocivos e o tratamento de plantas e de terrenos por pulverização;
- h) A exploração de instalações de irrigação e de drenagem;
- i) A poda de árvores, corte de madeira e outras operações silvícolas."

13. O conceito de produção agrícola (interpretado em harmonia com o da verba 5.2 da mesma Lista) integra a "Criação de animais conexa com a exploração do solo ou em que este tenha carácter essencial".

14. Os serviços de medicina veterinária constituem prestações de serviços na aceção do artigo 4.º do CIVA que, sendo sujeitos a imposto e dele não isentos são, por regra, tributados à taxa normal do IVA, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo diploma.

15. No entanto, os serviços de medicina veterinária que contribuam inequivocamente para a atividade de produção agrícola, como seja o caso da atividade de criação de animais conexa com a exploração do solo ou em que este tenha carácter essencial, beneficiam de aplicação da taxa reduzida do imposto, por enquadramento na verba 4.2 da Lista I, anexa ao CIVA (independentemente de esses serviços poderem, ou não, subsumir-se nas operações elencadas na referida verba, nomeadamente no conceito de "assistência técnica" a que se refere a sua alínea f), dado que esse elenco é meramente exemplificativo.

16. A aplicação desta verba restringe-se, assim, às situações em que as prestações de serviços de medicina veterinária contribuem para a realização das atividades de produção agrícola, ficando excluídos os serviços que incidam sobre animais de estimação ou companhia, bem como os serviços que sejam relativos a animais utilizados em competições desportivas, por forças de segurança ou para efeitos meramente recreativos.

17. No caso concreto, de acordo com o declarado pela Requerente, os serviços de medicina veterinária são efetuados tendo em vista a luta contra as doenças infetocontagiosas e parasitárias das espécies bovina, ovina e caprina. Partindo do pressuposto de que estas atividades de criação de animais têm conexão

com a exploração do solo ou em que este tem caráter essencial, nada obsta a que os serviços em causa beneficiem de aplicação da taxa reduzida do imposto, por enquadramento na verba 4.2 da Lista I, anexa ao CIVA.

18. Quanto à questão que se coloca sobre a aplicação desta taxa quando a fatura que titula os serviços é emitida à Requerente, enquanto OPP e não diretamente aos seus associados (produtores agrícolas), o Despacho n.º 170/2018-XXI, de 15 de maio, do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais determina que "(...) de forma a salvaguardar o princípio da neutralidade, a aplicação da categoria 4 da Lista I anexa ao CIVA não deve depender do enquadramento ou da qualidade do adquirente dos serviços" (Ofício Circulado n.º 30302, de 2018.05.22, da Área de Gestão Tributária - IVA).

19. Afigura-se, assim, que nada obsta a que os serviços de medicina veterinária prestados aos produtores agrícolas associados da Requerente, e faturados a esta, possam beneficiar da aplicação da taxa reduzida, por enquadramento na verba 4.2 da Lista I, anexa ao CIVA, observadas que sejam as condições para tal, ou seja, que as atividades em questão, de criação de animais, tenham conexão com a exploração do solo ou este tenha caráter essencial.

20. Por sua vez, no que respeita aos serviços efetuados pela Requerente aos seus associados no âmbito do Plano Anual de Atividades aprovado pela DGAV (operações realizadas no âmbito da medicina veterinária, cujo custo é previamente suportado pela Requerente), a que se faz referência no ponto 9 da presente informação, importa referir que a alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA exclui do valor tributável as "quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo contribuinte em contas de terceiros apropriadas".

21. Atento o disposto nesta norma legal, o débito de despesas suportadas em nome e por conta dos destinatários dos serviços, respeitantes a encargos por conta destes, não são passíveis de tributação em IVA sendo, contudo, necessário que as faturas tenham sido originariamente emitidas em seu nome e contabilizadas em contas de terceiros apropriadas.

22. Tal significa, que se as despesas forem faturadas em nome do sujeito passivo, ainda que por conta de um terceiro e a este debitadas, não se lhes aplica a referida norma legal, pelo que, o posterior débito da despesa, não obstante corresponder a um mero reembolso, considera-se uma operação sujeita a IVA e dele não isenta, sujeita a tributação à taxa do imposto que lhe couber nos termos do artigo 18.º do CIVA.

23. Tendo em conta o anteriormente explanado, caso as despesas respeitantes aos serviços de medicina veterinária tenham como suporte faturas que foram originariamente emitidas em nome dos produtores agrícolas e sejam registadas em contas de terceiros apropriadas, não são sujeitas a tributação, de acordo com o estabelecido na já citada alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, circunstância em que, as faturas a emitir pela Requerente devem indicar que a operação se refere ao pagamento de despesas pagas em nome e por conta do destinatário dos serviços.

Nestes casos, para efeitos do exercício do direito à dedução deve o adquirente

dos serviços, para além da fatura emitida pela Requerente, estar na posse de todas as faturas emitidas em seu nome e que servem de suporte às referidas despesas.

Por sua vez, na esfera da Requerente, este tipo de operações encontra-se excluído do direito à dedução do imposto por força do disposto no n.º 2 do artigo 20.º do CIVA.

24. Fora do contexto previsto na alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, as faturas emitidas pela Requerente aos seus associados, respeitantes às prestações de serviços de medicina veterinária efetuadas no âmbito do Plano Anual de Atividades, ainda que correspondam a um mero reembolso da despesa, são sujeitas a tributação. Caso o tipo de serviços esteja devidamente evidenciado nas faturas, a respetiva tributação deve fazer-se à taxa reduzida prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, por enquadramento na verba 4.2 da Lista I anexa ao CIVA.

III - CONCLUSÃO

25. Atento ao anteriormente explanado conclui-se, relativamente às questões colocadas pela Requerente, o seguinte:

26. Os serviços de medicina veterinária constituem prestações de serviços na aceção do artigo 4.º do CIVA que, sendo sujeitos a imposto e dele não isentos são, por regra, tributados à taxa normal do IVA, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo diploma.

27. Contudo, tratando-se de serviços que contribuam inequivocamente para a atividade de produção agrícola, como seja o caso da atividade de criação de animais, conexas com a exploração do solo ou em que este tenha caráter essencial, beneficiam de aplicação da taxa reduzida do imposto, por enquadramento na verba 4.2 da Lista I, anexa ao CIVA.

28. No caso concreto, sendo os serviços de medicina veterinária efetuados tendo em vista a luta contra as doenças infetocontagiosas e parasitárias das espécies bovina, ovina e caprina, e partindo do pressuposto de que estas atividades de criação de animais têm conexão com a exploração do solo ou em que este tem caráter essencial, os serviços em causa beneficiam de aplicação da taxa reduzida do imposto, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, por enquadramento na verba 4.2 da Lista I anexa ao CIVA, ainda que sejam faturados diretamente à Requerente e não ao produtor agrícola (Cfr. Despacho n.º 170/2018-XXI, de 15 de maio, do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais).

29. Por sua vez, e fora do contexto previsto na alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, as faturas emitidas pela Requerente aos seus associados, respeitantes às prestações de serviços de medicina veterinária efetuadas no âmbito do Plano Anual de Atividades, ainda que correspondam a um mero reembolso da despesa, são sujeitas a tributação. Sendo os serviços devidamente evidenciados nas faturas, a respetiva tributação deve, igualmente, fazer-se à taxa reduzida prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, por enquadramento na verba 4.2 da Lista I anexa ao CIVA.

30. Verifica-se que a Requerente declarou efetuar operações que não conferem direito à dedução (artigo 9.º do CIVA) pelo que se encontra enquadrada, em sede de IVA, pelo exercício da atividade que tem por base o CAE 01620, no regime de tributação, por opção, com periodicidade trimestral, desde 1997.07.18. Tendo em conta que a isenção prevista para as atividades relacionadas com a produção agrícola se encontra revogada com efeitos a 1 de abril de 2013, tal indicação encontra-se incorreta.

31. Por outro lado, tendo em conta a natureza da Requerente - associação - que, segundo refere, desenvolve uma atividade sem fins lucrativos, cumpre informar que, desde que reúna as condições estabelecidas no artigo 10.º do CIVA, pode beneficiar da isenção contemplada na alínea 19) do artigo 9.º do CIVA, nas prestações de serviços e transmissões de bens efetuadas no âmbito estrito das quotas pagas pelos associados, fixadas nos termos dos Estatutos.

32. A ser o caso, a Requerente constitui-se, para efeitos de IVA, como um sujeito passivo misto (realiza, simultaneamente, operações que conferem direito à dedução do imposto e operações que não conferem esse direito), pelo que, atento o disposto no artigo 23.º do CIVA deve indicar na declaração de alterações a entregar, o método a utilizar para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto - o método da afetação real ou o método da percentagem de dedução, denominado *prorata*).