

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .

Assunto: Protocolo de colaboração

Processo: 29902, com despacho de 2026-04-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - PEDIDO

1. No presente pedido de informação está em causa a taxa de IVA aplicável aos serviços prestados pela Requerente à Associação X, no âmbito de um protocolo celebrado entre a ambas, designado de Protocolo de delegação de competências, tendo anexado a respetiva minuta.

2. A Requerente é uma associação que congrega criadores de bovinos ovinos e caprinos seus associados, que presta serviços de identificação e movimentação dos animais, serviços sanitários (veterinários) no âmbito de uma OPP/ADS protocolada com a Direção Geral de Alimentação e Veterinária e outros serviços de caráter técnico ou administrativo solicitados pelos associados relacionados com as suas explorações agrícolas.

3. Refere que os serviços prestados constam discriminados na cláusula 2.^a do Protocolo, que resumidamente se podem agrupar em dois grupos:

1 - Controlo e registo de nascimentos, e

2 - Realização de contrastes leiteiro para estimar o potencial produtivo e avaliação genética.

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA (CIVA)

DO PROTOCOLO CELEBRADO

4. O protocolo foi celebrado ao abrigo do Regulamento (UE) 2016/1012 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 8 de junho de 2016, relativo às condições zootécnicas e genealógicas aplicáveis à produção, ao comércio e à entrada na União de animais reprodutores de raça pura, de suínos reprodutores híbridos e dos respetivos produtos germinais, que altera o Regulamento (UE) n.º 625/2014 e as Diretivas 89/608/CEE e 90/425/CEE do Conselho e revoga determinados atos no domínio da produção animal («Regulamento sobre a produção animal»);

5. Foi igualmente celebrado ao abrigo do Decreto-Lei n.º 79/2011, de 20 de junho, e demais legislação nacional aplicável aos livros genealógicos de ovinos e caprinos; Regulamento do livro genealógico da Raça Caprina em vigor; Normas para aplicação e Validação dos Programas de Conservação Genética Animal e programas de Melhoramento Genético Animal e orientações da Direção Geral de Alimentação e Veterinária (DGAV); Plano Estratégico da Política Agrícola Comum (PEPAC) e Portaria n.º 54-C/2023, de 27 de fevereiro; e Portaria n.º 272/2024/1, de 21 de outubro, na sua redação atual.

6. A Associação X tem a obrigação de:

- Fornecer o material de identificação oficial, brincos de identificação no livro de nascimento, brincos de substituição de identificação no livro de adultos, para repor a identificação o mais rápido possível (dos animais);

- Disponibilizar acesso às plataformas informáticas oficiais e/ou sistemas internos

homologados para gestão do Livro Genealógico, bem como formulários e modelos de declarações utilizados no Livro Genealógico da Raça Caprina ; e

- Participar financeiramente as ações executadas pela Requerente, no âmbito do PEPAC, sendo os valores, limites máximos e tipologia de ações objeto de adenda anual, de acordo com tabelas de apoio aprovadas no âmbito do PEPAC.

7. A Requerente, no âmbito das competências que lhe são delegadas, cfr. cláusula 2.^a do Protocolo, obriga-se a executar os procedimentos indicados e outros que lhe estejam inerentes ali descritos, sob delegação da Associação X:

- O controlo dos nascimentos e registo no livro dos nascimentos;
- O controlo de crescimento em exploração;
- O contraste leiteiro.

As ações de promoção da raça (exposições, concursos e publicações) são realizadas em parceria com a Associação X ou sob a supervisão desta.

8. A Associação X assegurará à Requerente a formação dos técnicos, apoio permanente e atualização relativamente às normas para aplicação e validação dos programas de conservação genética animal da DGAV e Programas de melhoramento Genético Animal (cfr. cláusula 3.^a do Protocolo).

9. Quanto a participações e fluxos financeiros, a Requerente obriga-se a cobrar aos criadores, quando aplicável e ou a assumir, as participações previstas no Programa de Melhoramento e a proceder à sua transferência para a Associação X, nos termos e prazos definidos contratualmente (cfr. cláusula 5.^a).

ANÁLISE

10. A Requerente, uma associação de direito privado, encontra-se registada em IVA pelo exercício de Atividades de organizações económicas e patronais, CAE 094110, enquadrada no regime normal com periodicidade trimestral.

11. Por sua vez, a Associação X faz parte da Lista de associações de criadores reconhecidas pela autoridade competente (DGAV), nos termos do artigo 4.º, n.º 3, do Regulamento (EU) 2016/1012 e da autoridade competente que realizam programas de melhoramento com animais reprodutores de raça pura da espécie caprina, como se refere no artigo 7.º, n.º 1 e n.º 3, do mesmo regulamento cfr. https://www.dgav.pt/wp-content/uploads/2021/03/Lista-Associacoes-Criadores-CAPRINOS_Regulamento.pdf

12. De acordo com o seu website configura uma entidade sem fins lucrativos, cujo objetivo principal é o de promover e dinamizar a criação de gado caprino .

13. O Código do IVA (CIVA), de acordo com o seu artigo 1.º, sujeita a imposto as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, cujas definições se encontram previstas, respetivamente, nos artigos 3.º e 4.º do CIVA.

14. Estão em causa, no caso em análise, prestações de serviços efetuadas pela Requerente à Associação X, tituladas por protocolo de colaboração, relativas à raça caprina pertencentes a criadores dos animais, sendo, em contrapartida, as ações executadas pela Requerente participadas financeiramente pela Associação X.

15. Eventualmente, estão também em causa operações efetuadas aos associados.

16. O artigo 9.º do CIVA estabelece algumas isenções em função de determinadas atividades ou operações, estabelecendo as condições específicas de aplicação da isenção em cada situação. Assim, determinados sujeitos passivos com atividades relacionadas com as áreas da saúde, social, económica e cultural, podem beneficiar de isenção de IVA.

17. O n.º 19) do artigo 9.º isenta de imposto 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, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos".

18. Esta isenção é aplicável às transmissões de bens e/ou prestações de serviços quando se encontrem reunidos, cumulativamente, os seguintes requisitos: i) sejam efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa, nos termos do conceito definido no artigo 10.º do CIVA (sobre esta matéria foram divulgadas instruções administrativas veiculadas pelo Ofício Circulado n.º 25059, de 2025-02-12); ii) as operações sejam efetuadas em relação direta com os interesses dos seus associados; iii) sejam exclusivamente remuneradas por uma quota fixada nos termos dos respetivos estatutos.

19. Como se depreende do próprio preceito legal, nele não têm enquadramento as prestações de serviços e/ou as transmissões de bens que determinem o pagamento por parte de terceiros (não associados) ou, no caso de associados, de quaisquer outras importâncias para além da quota fixada nos termos dos Estatutos.

20. Logo, as operações efetuadas a associados que excedam o valor da quota, bem como as efetuadas a não associados, encontram-se excluídas da isenção, sendo sujeitas a imposto nos termos gerais do Código, se não se beneficiarem de outra isenção.

21. Quanto à redação desta norma, designadamente a expressão "a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos", cabe esclarecer que se refere às contribuições dos associados, cuja isenção se aplica às operações que lhes sejam efetuadas que tenham como contrapartida as respetivas quotas definidas pelos Estatutos.

22. Ou seja, a condição de que a "única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos" deve ser entendida no sentido de que, relativamente às prestações de serviços efetuadas pelos organismos sem finalidade lucrativa no interesse coletivo dos seus associados, não pode ser exigida outra contraprestação que não seja a quotização fixada nos termos dos estatutos. A palavra "única", não qualifica a "quota", mas a contraprestação.

23. Uma prestação de serviços é considerada como efetuada no interesse coletivo dos associados, quando estes não obtenham por via dessa prestação de serviços uma satisfação de caráter individual e quando tais serviços se projetem, igualmente, no interesse e satisfação das necessidades dos outros associados.

24. É o que sucede quando organismos sem finalidade lucrativa, para além de desenvolverem atividades no interesse coletivo dos seus membros cuja remuneração é a respetiva quotização, realizam, em simultâneo, outras atividades cuja remuneração não se encontra incluída na quotização, seja por serem efetuadas aos seus membros, mas não no interesse coletivo dos mesmos e como tal fora da respetiva quota, ou, por serem efetuadas a não membros.

25. Fora destas condições, as operações efetuadas por aqueles organismos, se não beneficiarem de outra isenção, são sujeitas a imposto.

26. Deste modo, as prestações efetuadas pela Requerente à contraparte, em cumprimento do protocolado extrapolam o âmbito da isenção prevista no n.º 19) do artigo 9.º do CIVA, que se restringe às prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas, efetuadas no interesse coletivo dos seus associados e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos. Como tal, são sujeitas a imposto e dele não isentas.

27. No entanto, operações que sejam efetuadas em relação direta com os interesses dos seus associados e sejam exclusivamente remuneradas por uma quota fixada nos termos dos respetivos estatutos, são isentas de IVA.

28. Praticando ambas as operações, o organismo realiza operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito, consubstanciando um sujeito passivo misto obrigado ao cumprimento do estabelecido no artigo 23.º do CIVA.

29. O artigo 18.º do CIVA estabelece as taxas aplicáveis às transmissões de bens e prestações de serviços realizadas pelos sujeitos passivos. Define três escalões de taxas: taxa reduzida aplicável aos bens e serviços elencados na Lista I; taxa intermédia aplicável aos bens e serviços elencados na Lista II; e taxa normal aplicável a todos os bens e serviços não elencados nas Listas I e II.

30. Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) que as disposições que permitem a aplicação de uma taxa reduzida de IVA, por serem derrogações ao princípio da aplicação da taxa normal, devem ser objeto de interpretação estrita (v.g. o acórdão proferido em 11 de janeiro de 2024, no processo C-433/22 (HPA-Construções), n.º 30, e jurisprudência indicada). Esta interpretação estrita garante que taxas estabelecidas abaixo da taxa normal não sejam alargadas para além do que está estritamente previsto.

31. Nestes termos, beneficiam da aplicação da taxa reduzida do imposto prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, os bens e prestações de serviços que se encontram elencados nas diferentes verbas da Lista I anexa ao CIVA; e beneficiam da aplicação da taxa intermédia prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 18.º, os bens e prestações de serviços que se encontram elencados nas diferentes verbas da Lista II anexa ao CIVA.

32. O mesmo é dizer que determinados bens ou serviços preenchem os requisitos estritos definidos pela legislação para beneficiar de taxas de IVA inferiores. Mas quando um bem ou serviço não se enquadra especificamente numa das listas, aplica-se automaticamente a taxa normal de IVA.

33. No caso em análise, as prestações de serviços realizadas pela Requerente, uma vez que não se encontram elencadas em qualquer das verbas das Listas anexas ao CIVA, são sujeitas a imposto à taxa normal referida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

III - CONCLUSÕES

34. Do exposto conclui-se, por um lado, que as prestações de serviços efetuadas pela Requerente à contraparte, no âmbito do protocolo celebrado não beneficiam de qualquer isenção prevista no CIVA, e por outro lado, que são sujeitas a imposto nos termos gerais, à taxa normal a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º, por falta de enquadramento em qualquer das verbas das Listas anexas ao CIVA.

35. Conclui-se ainda que, se configurar um organismo sem finalidade lucrativa conforme definição constante do artigo 10.º do CIVA, as operações que eventualmente sejam efetuadas em relação direta com os interesses dos seus associados e sejam exclusivamente remuneradas por uma quota fixada nos termos dos respetivos estatutos, beneficiam da isenção do IVA, nos termos previstos no n.º 19) do artigo 9.º do CIVA.