

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 18º

Assunto: Taxas – ONG - Eco-turismo - Visitas guiadas a zonas naturais, reservas e parques naturais e restante património ambiental, conhecer a avifauna o artesanato e gastronomia típicos

Processo: nº 5368, por despacho de 2013-08-22, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de Informação Vinculativa, requerido ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por <..A..>, na qualidade de advogado do sujeito passivo "Defesa do Ambiente", cumpre prestar a seguinte.

I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. O sujeito passivo é uma Organização Não Governamental Ambiental (ONGA), e, segundo os seus estatutos, uma pessoa coletiva sem fins lucrativos, de inspiração cristã que tem como fins "estudar o ambiente e a natureza; participar do esforço de educação das populações e comunidades nos domínios do ambiente e desenvolvimento sustentável (...)".

2. Para a prossecução dos seus fins a requerente pode, nos termos da al. d) do n.º 2 do art.º 6.º dos seus estatutos "desenvolver atividades económicas instrumentais que produzam receitas que revertam para a manutenção e desenvolvimento dos seus fins".

3. Nestes parâmetros, pretende vir a desenvolver atividades de Eco-turismo, (inclusive já iniciou), que refere serem enquadráveis nos seus fins estatutários e que mereceram o parecer favorável da entidade reguladora do ambiente.

4. Estas atividades consistem em prestar visitas guiadas a diversos locais do, mais concretamente a zonas naturais, designadamente em reservas e parques naturais e restante património ambiental, com o objetivo de dar a conhecer a avifauna do património ambiental português, bem como do artesanato e gastronomia típicos do sul de Portugal.

5. Especifica que as visitas a proporcionar serão de duração variável, com tudo incluído (alojamento nas instalações da associação, alimentação quer em pic-nic quer nas instalações da associação, transporte em viatura da associação).

6. Pretende desenvolver estas atividades de Eco-turismo também como forma de sustentar a sua missão, sem fins lucrativos, de forma a pelo menos cobrir os custos de toda a atividade da Associação.

7. Informa, ainda, que desenvolve tal atividade sem criação de empresa autónoma (sem criar sociedade civil ou comercial), e diretamente através dos seus empregados/agentes.

8. Solicita o enquadramento tributário de tais atividades, propondo a aplicação da isenção prevista na alínea 13) do art.º 9.º do CIVA, e, por conseguinte, a não liquidação de IVA sobre os valores a cobrar.

9. Por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que a Associação está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral desde 2011-07-29, para o exercício da atividade de "Associações de Defesa do Ambiente" (CAE principal 94992), e "Outros Locais de Alojamento de Curta Duração" (CAE secundário 55204).

II - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA E ANÁLISE

10. Nos termos do Código do IVA, por regra, as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal estão sujeitas a este imposto sobre o valor acrescentado (al. a) do n.º 1 do art.º 1.º).

11. O conceito presente no Código do IVA de prestação de serviços é um conceito residual uma vez que são consideradas como tal todas as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importação de bens (n.º 1 do art.º 4.º).

12. Esta amplitude conceptual advém da caracterização do IVA como imposto geral sobre o consumo, universal, pois incide tendencialmente sobre todos e quaisquer bens ou serviços, exceto aqueles que forem especificamente excluídos do imposto.

13. Uma vez que, concomitantemente, é caracterizado como imposto indireto, pois destina-se a ser suportado, em última instância, pelo consumidor final, o IVA abstrai-se do fim ou do resultado da atividade do sujeito passivo.

14. Não obstante, o artigo 9.º prevê isenções nas operações internas que se aplicam fundamentalmente a determinadas atividades de interesse geral ou social ou a atividades relativamente às quais se demonstra particularmente complexa a aplicação do IVA.

15. São isenções incompletas, simples e parciais, ou que não conferem o exercício do direito à dedução do IVA suportado.

16. Nestas, o sujeito passivo beneficiário não liquida imposto nas suas operações ativas, mas fica privado do direito a deduzir o IVA suportado para a respetiva realização, contrariando o princípio da neutralidade fiscal em que se alicerça o imposto.

17. De modo a salvaguardar este princípio, as isenções do art.º 9.º devem ser objeto de interpretação estrita, como decorre de reiterada jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

18. Isto porque, como qualquer benefício fiscal, constituem situações excecionais.

19. Nesta senda, o artigo 9.º, que transpõe para a ordem jurídica interna o art.º 132.º da "Diretiva IVA" (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro), tal como este, não visa isentar todas as atividades de interesse geral - apenas as que se encontram descritas de forma detalhada (v. acórdão TJUE de 14.09.2000, C-384/98, D.).

20. Ora, sabendo que o IVA tem uma base comunitária, as isenções do art.º 9.º têm, necessariamente de ser interpretadas à luz deste contexto geral do sistema comum do IVA.

21. Com relevo para o caso em apreço, a al. n) do n.º 1 do art. 132.º da referida Diretiva, dita que os Estados Membros devem isentar *"determinadas prestações de serviços culturais, e bem assim entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efetuadas por organismos de direito público ou por outros organismos culturais reconhecidos pelo Estado-Membro em causa"*.

22. Contudo, a adoção de uma interpretação estrita, não significa que os termos utilizados para definir as isenções devam ser interpretados de forma a lhes retirar os efeitos.

23. Vejamos, na redação da alínea 13) do art. 9.º do Código do IVA, que o Estado Português adotou, estão isentas de IVA: *"as prestações de serviços que consistam em proporcionar a visita, guiada ou não, a museus, galerias de arte, castelos, palácios, monumentos, parques, perímetros florestais, jardins botânicos, zoológicos e semelhantes, pertencentes ao Estado, outras pessoas coletivas de direito público ou organismos sem finalidade lucrativa, desde que efetuadas única e exclusivamente por intermédios dos seus próprios agentes. A presente isenção abrange também as transmissões de bens estreitamente conexas com as prestações de serviços referidas"*.

24. Encontram-se no âmbito desta isenção as entradas nas respetivas atividades culturais dos espaços abrangidos, bem como transmissões de bens conexas, tal como referido na 2ª parte da norma.

25. Os espaços, que vêm previstos na alínea em causa, têm necessariamente de ser pertencentes ao "Estado, outras pessoas coletivas de direito público ou organismos sem finalidade lucrativa."

26. São organismos sem finalidade lucrativa, segundo o art.º 10.º do Código do IVA, os que, simultaneamente: *"a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração; b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades 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 susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto; d) Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto."*

27. Para além destes elementos, a norma referida prevê, na sua parte final, uma *conditio sine qua non*, ou seja, uma condição sem a qual não é possível aplicar esta isenção, um requisito essencial e que consiste na exigência de que as prestações de serviços sejam *"efetuadas única e exclusivamente por intermédio dos seus próprios agentes"*.

28. Isto é, que a correspondente atividade cultural, que consiste em proporcionar a visita aos locais mencionados, seja prosseguida diretamente por esses organismos, referindo-se aos agentes das entidades às quais pertencem os espaços abrangidos, quer sejam o Estado, outras pessoas coletivas de direito público ou organismos sem finalidade lucrativa

29. Além do evidente elemento literal, analisando a ratio legis da isenção podemos afirmar que visa beneficiar determinadas atividades culturais, mas apenas quando exercidas pelo tipo de entidades aí referenciadas.

30. Em síntese, a isenção consignada no n.º 13 do art.º 9.º do CIVA impõe, como requisitos, que a propriedade dos museus, galerias de arte, castelos, palácios, monumentos, parques, perímetros florestais, jardins botânicos, zoológicos e semelhantes e o ato de proporcionar a visita se concentrem, em absoluto, na mesma entidade, não permitindo a interferência, por qualquer forma, de terceiros, como se infere da ressalva feita na parte final da alínea: "desde que efectuadas única e exclusivamente por intermédio dos seus próprios agentes."

31. Relativamente ao caso em apreço, independentemente do sujeito passivo ser um organismo sem finalidade lucrativa e a visita ser proporcionada pelos seus próprios agentes, se não a efetuar na qualidade de detentor da propriedade dos referidos parques e reservas naturais, está excluído do âmbito da isenção, ficando as mencionadas operações sujeitas a tributação à taxa normal em vigor.

III – CONCLUSÃO

32. Considerando os factos descritos pelo sujeito passivo e o enquadramento jurídico-tributário exposto, nos termos do art.º 68.º da LGT presta-se o seguinte esclarecimento:

i) As prestações de serviços que consistam em proporcionar a "visita guiada a diversos locais do, mais concretamente a zonas naturais, designadamente em reservas e parques naturais e restante património ambiental" não preenchem a condição sine qua non da isenção objetiva prevista na al. 13) do art.º 9.º, na medida em que não é efetuada única e exclusivamente por intermédio dos agentes do Estado, de outras pessoas coletivas públicas ou de organismos sem finalidade lucrativa a quem pertença o referido património;

ii) O enquadramento proposto pelo sujeito passivo para as atividades descritas não se afigura, assim, como correto, sendo a prestação destes serviços sujeita a IVA e dele não isenta, à taxa normal em vigor (23%), prevista na al. c) do n.º 1 do art.º 18.º do Código do IVA, com conseqüente liquidação do imposto a jusante e dedução do imposto suportado a montante.