

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 16º

Assunto: Valor tributável - Taxas relativas aos serviços cobradas pelo IMT,I.P., devidas pelas escolas de condução, quanto à "revalidação de cartas de condução" e situações conexas.

Processo: nº **10115**, por despacho de 2016-05-25, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

I- FACTOS APRESENTADOS

1. Vem a Requerente solicitar a emissão de uma informação vinculativa relativamente aos procedimentos que as Escolas de Condução devem ter em conta, no âmbito de redébitos da taxa cobrada aquando da utilização da plataforma xxx do Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I. P., (IMT) para "revalidação de cartas de condução" e situações conexas, apresentando as seguintes questões:

"1. Deverá a TAXA mesmo que em valor igual ao pago ao IMT e inserida na Fatura que a YYY emite ao cliente final, ser considerada parte integrante da prestação de serviços?

2. Caso não seja considerada parte integrante da prestação de serviços, a referida TAXA não ser relevada para o valor a aplicar o IVA?

3. Pode a YYY emitir duas faturas distintas ao beneficiário, uma com o valor da TAXA (valor igual ao pago ao IMT), e outra com o montante da "prestação de Serviços"?

4. A aplicação de IVA sobre a referida "TAXA", não originará distorções entre Beneficiários em que por exemplo um efetue a "revalidação de carta" na "Loja do Cidadão" e outro que efetue a "revalidação de carta" numa YYY?

5. Poderá esses atos no âmbito do xxx, sendo praticados de forma contínua e reiterada não ser considerado Atividade Económica da Entidade que os pratica?

6. Caso seja considerado Atividade Económica da Entidade, deverá a mesma adicionar pelo menos mais um CAE - Código de Atividades Económicas ao seu registo? Se sim, qual?"

II- ENQUADRAMENTO LEGAL

2. O sujeito passivo requerente encontra-se enquadrado, para efeitos de IVA, no regime normal de tributação - periodicidade trimestral, desde 1998-01-01, com o Código de Classificação de Atividade Económica (CAE): "85530 ESCOLAS DE CONDUÇÃO E PILOTAGEM" e pratica operações que conferem direito à dedução.

3. De harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA): "*O Estado e demais pessoas coletivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no*

exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência". Neste sentido, as operações efetuadas por estas entidades estão fora do campo de incidência do imposto, ou seja, não se trata de uma isenção, mas sim de uma não sujeição ao imposto.

4. No exercício dos seus poderes de autoridade («jus empirii»), o Estado e outras pessoas coletivas de direito público, face ao disposto na parte final do n.º 2 e no n.º 3 do artigo 2.º do CIVA, aproveitam da não sujeição a imposto, nos casos em que a(s) atividade(s) desenvolvida(s) não dê(em) lugar a distorções da concorrência ou, o seu exercício seja realizado de forma não significativa. No entanto, estas entidades, sempre que exerçam atividades económicas, sem conexão direta com as suas atribuições específicas e/ou suscetíveis de ser exercidas por pessoas de direito privado, devem ser consideradas sujeitos passivos do imposto.

5. Este mecanismo de não sujeição encontra-se em consonância com o n.º 1 do artigo 13.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, que dispõe: "*Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas atividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações*", pelo que, se presume, a incorporação de tal princípio, no direito interno dos Estados membros.

III - ANÁLISE DO CASO EM CONCRETO

Respondendo às questões colocadas, temos que atender aos seguintes aspetos:

6. As taxas inerentes a diversos atos relacionados com a atividade da requerente, na qualidade de escola de condução, pagas ao IMT não são sujeitas a IVA, por se encontrarem fora do campo de incidência do imposto, ao abrigo do regime de exclusão de IVA previsto no n.º 2, do artigo 2.º do CIVA.

7. A Administração Pública (por exemplo, os Municípios) enquanto administração autónoma do Estado e os Institutos Públicos (por exemplo, o IMT), enquanto no exercício da administração indireta, são abrangidos pelo n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, quando realizam operações que correspondam a atos de autoridade com vista a uma satisfação direta e imediata do interesse público.

8. O n.º 2 do art.º 2.º do CIVA tem por base comunitária o atual n.º 1 do art.º 13.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA), correspondente ao anterior n.º 5 do art.º 4º da Diretiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977 (Sexta Diretiva).

9. Refira-se que estas disposições do Direito da União, estabelecem como condição expressa, para que não possa ser aplicável o regime de não sujeição das autoridades públicas, que estejam em causa distorções de concorrência que se mostrem "significativas".

10. Tal não sucede quando estamos perante Entidades de natureza privada,

como sejam, as "escolas de condução (YYY)", pois não se encontram compreendidas pelas regras de incidência pessoal do IVA.

11. As prestações de serviços relacionadas com a atividade das escolas de condução, prestadas por estas, na qualidade de entidades privadas, consubstanciam operações sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado, por se enquadrarem nas regras de incidência objetiva e subjetiva do CIVA.

12. Deve ainda relevar-se que, quando as mesmas atividades são levadas a cabo por entidades privadas, ao valor do IVA que cresce, efetivamente, ao valor base das operações também se contrapõe a dedução a montante do imposto suportado pelo sujeito passivo no exercício da sua atividade, como corolário do princípio da neutralidade do imposto.

13. Em relação aos "postos de atendimentos ao cidadão", subentende-se estar a referir-se ao Balcão do IMT nas Lojas do Cidadão (considerados como uma extensão do próprio IMT) ou em relação aos postos de atendimento nas Juntas de Freguesia, por exemplo, entidades estas que se encontram abrangidas pelo regime de não sujeição a IVA previsto no n.º 2, do artigo 2.º do CIVA.

14. Este regime de não sujeição a IVA aproveita apenas essas entidades referidas na norma, ou seja, *"O Estado e demais pessoas coletivas de direito público"*, não se incluindo, por isso, as escolas de condução.

15. Importa dizer que, quando as escolas de condução estipulam um preço a pagar pelos candidatos à obtenção/aquisição de uma carta de condução, bem como a sua revalidação, nela está incluída todas as taxas.

16. O pagamento das taxas ao IMT pelas escolas de condução resulta da própria atividade destas e é-lhes imposta, conforme decorre da Lei n.º 14/2014 de 18 de março.

17. Nesse sentido, nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA, *"O valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto, inclui: a) os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exceção do próprio imposto sobre o valor acrescentado."*

18. Assim, as taxas pagas ao IMT pela Requerente devem ser incluídas no valor tributável da prestação de serviços cobrada e faturada aos candidatos à obtenção de uma carta de condução, pelo que decorrem e constituem a própria atividade tributada da Requerente.

IV- CONCLUSÃO

Face ao que antecede, conclui-se pelo seguinte,

19. O n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA) determina a não sujeição a IVA do Estado e demais pessoas coletivas de direito público, quando atuem no âmbito das suas atribuições típicas, com vista a uma satisfação imediata do interesse público, fazendo uso das suas prerrogativas de autoridade.

20. Por exercício dos poderes de autoridade deve entender-se a atividade de um organismo público agindo no exercício de funções de autoridade pública. Deve esta entidade atuar no âmbito de um regime público e implicar a utilização de prerrogativas de autoridade pública.

21. No caso em apreço, ainda que seja da competência da requerente a

cobrança das taxas para "revalidação de cartas de condução", a mesma não consubstancia uma entidade pública pelo que, desde logo, não se afigura possível que se possa enquadrar na previsão do artigo 2.º, n.º 2 do CIVA.

22. As taxas relativas aos serviços cobradas pelo IMT, I.P., são devidas pelas escolas de condução, conforme decorre do Regime Jurídico do Ensino da Condução, pelo que se devem considerar incluídos no âmbito da atividade das escolas de condução, sendo, como tal, operações sujeitas a imposto e dele não isentas.

23. Pelo exposto, o valor das taxas pagas ao IMT fazem parte do valor tributável da prestação de serviços efetuada, determinado nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA.

24. Em resposta ao ponto 6 da exposição, a cobrança destas taxas pelas escolas de condução resulta da própria atividade destas e é-lhes imposta, conforme decorre do artigo 73.º do Regime Jurídico do Ensino de Condução, aprovado pela Lei n.º 14/2014 de 18 de março. 1)

25. Conclui-se assim que, a requerente não tem que aditar um novo CAE-Código de Atividades Económicas ao que já possui.