

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al. c) do nº 5 do art. 16º; n.º 2 e 4 do art. 23º;

Assunto: Subvenções – Direito á dedução - Associação Florestal - Organização de proprietários florestais sem fins lucrativos - Defesa e promoção da floresta - Melhoria e valorização dos espaços florestais.

Processo: **nº 7055**, por despacho de 2016-01-20, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

FACTOS

1. A Associação Florestal do ... (AAA) é uma organização de proprietários florestais sem fins lucrativos com área de intervenção nos concelhos de BB, CC, DD e EE.

2. Tem como objetivos principais e de acordo com os seus estatutos, a defesa e promoção da floresta do Vale do procurando desenvolver um conjunto de projetos e atividades conducentes à melhoria e valorização dos espaços florestais da região onde se insere e dos seus associados.

3. A requerente, fruto do trabalho desenvolvido ao longo de duas décadas, é atualmente equiparada a Organização Não Governamental do Ambiente (ONGA) e reconhecida, desde 2012, como de utilidade pública (Despacho nº).

4. Para efeitos do IVA, encontra-se enquadrada como sujeito passivo misto com afetação real de todos os bens, com os CAE 94992 - Associações de Defesa do Ambiente; 02400 - Atividades de serviços relacionados com a silvicultura e exploração florestal; e ainda 85591 - Formação Profissional.

5. É atualmente a entidade gestora de **x** zonas de intervenção florestal (ZIF), projetos que visam a gestão conjunta e profissional dos espaços florestais inseridos em regiões de minifúndio, de forma a promover a redução dos riscos inerentes à atividade florestal e à valorização desse património florestal, garantindo intervenções com escala adequada.

6. Na qualidade de entidade gestora de ZIF a requerente elaborou e submeteu ao Programa de Desenvolvimento Rural (ProDer) um conjunto de candidaturas à subação Defesa da Floresta Contra Incêndios para redução de carga combustível existente nos pontos mais críticos no que respeita à propagação dos incêndios florestais, bem como para construção e beneficiação de pontos de água para abastecimento dos meios de combate aos incêndios florestais.

7. Refere, a requerente, que as intervenções previstas nestas candidaturas, visam o interesse público e coletivo das áreas florestais onde são executadas e não o interesse particular de qualquer proprietário ou da associação, tendo sido aprovadas e declaradas de interesse público pelas respetivas Comissões Municipais de Defesa da Floresta.

- 8.** Refere, ainda, a requerente, que as ações não revestem qualquer caráter comercial visando unicamente a redução do risco de incêndio e a defesa de um património comum que é a floresta e o ambiente.
- 9.** As candidaturas foram elaboradas de acordo com o regulamento de aplicação da ação 2.3.1. "Minimização de riscos", da medida 2.3. "Gestão de Espaço Florestal e Agro-florestal" integrada no subprograma nº 2 "Gestão sustentável do espaço rural", do ProDer.
- 10.** O referido regulamento prevê a elegibilidade do IVA no caso de entidades enquadradas no regime misto, a demonstrar por certidão do serviço de finanças, tendo as candidaturas da Associação sido aprovadas nestas condições e tendo o IVA sido considerado uma despesa elegível, uma vez que o mesmo não se pode deduzir e dado que desta atividade não reverte qualquer contrapartida para a requerente mas sim para o interesse público de defesa da floresta.
- 11.** Para a execução destes projetos a requerente contrata, ao abrigo do Código de Contratos Públicos, a terceiros, a prestação dos serviços previstos nas candidaturas, contabilisticamente não deduzindo o IVA, constituindo este um encargo efetivo da Associação, sendo elegível e aprovado na candidatura.
- 12.** No contexto destes programas, a Associação exerce apenas a função de acompanhamento da boa execução dos projetos.
- 13.** Pretende, a requerente, AAA, informação vinculativa sobre o enquadramento destes projetos quanto à sua afetação sem fins lucrativos e quanto à atividade da Associação em que os mesmos devam ser considerados, bem como a não deduzir o IVA e à sua elegibilidade no âmbito do ProDer.

ENQUADRAMENTO

- 14.** A Portaria nº 1137-C/2008, de 9 de outubro, aprovou o Regulamento de aplicação da Ação nº 2.3.1. "Minimização de riscos", da medida 2.3. "Gestão de Espaço Florestal e Agro-florestal" integrada no subprograma nº 2 "Gestão sustentável do espaço rural", do ProDer.
- 15.** O artigo 12º estipula a forma, nível e limite dos apoios que revestem a forma de subsídios não reembolsáveis, sendo o seu nível e limites constante dos anexos II e III ao Regulamento.
- 16.** A concessão do apoio é formalizada em contrato escrito, a celebrar entre o beneficiário ou beneficiários e o Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, I.P. (IFAP,I.P.).
- 17.** Nos termos do artigo 5º da Portaria 1137-C/2008 os apoios são concedidos aos seguintes tipos de investimento:
- a.** "No âmbito da subacção nº 2.3.1.1.:
- i. Instalação e manutenção e parcelas integradas na rede primária de faixas de gestão de combustível;
 - ii. Instalação e manutenção de mosaicos de parcelas de gestão de combustível;
 - iii. Construção e beneficiação de pontos de água integrados na rede de

pontos de água;

iv. Instalação e manutenção de parcelas integradas na rede secundária de faixas de gestão de combustível associadas a troços da rede viária fundamental de acesso à rede primária de faixas de gestão de combustível;

b. No âmbito da subacção nº 2.3.1.2.

i. Controlo de pragas e doenças em espaços florestais, na sequência da ocorrência de incêndio;

ii. Controlo de espécies invasoras lenhosas não indígenas, na sequência da ocorrência de incêndio.

18. Por sua vez, as despesas elegíveis são as constantes do anexo i ao Regulamento.

SUBVENÇÕES

19. A matéria respeitante a subvenções (decorrente do disposto na alínea a) do nº 1 da Parte A) do artigo 11º da Sexta Diretiva IVA que corresponde ao artigo 73º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho [Diretiva IVA]), encontra-se regulada na alínea c) do nº 5 do artigo 16º do Código do IVA (CIVA) o qual impõe a inclusão, no valor tributável, das "subvenções diretamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações".

20. Decorre de alguma jurisprudência comunitária, a definição de subvenção como *"a ocorrência de uma atribuição patrimonial a um sujeito passivo do IVA, que seja proveniente, ou com recurso a verbas, de um organismo internacional ou de um organismo público nacional [...] que dependa do cumprimento de certos requisitos pela entidade que é subvencionada, normalmente associados à satisfação de um dado objetivo, à assunção de uma dada conduta ou à realização de uma certa tarefa ou projeto, indo ao encontro de uma necessidade coletiva ou visando a prossecução de um interesse de natureza pública"* (cf. Rui Laires, in *Ciência e Técnica Fiscal*, 2007, nº 419 "O Tratamento em IVA das Subvenções na Legislação e na Jurisprudência comunitária").

21. Os limites concetuais da alínea c) do nº 5 do artigo 16º do CIVA, impõem, para se incluir as subvenções no valor tributável, que o elemento de conexão entre a subvenção e o preço das operações subvencionadas, resulte de forma inequívoca, do facto de o montante das subvenções ser determinado com referência, quer ao preço de venda, quer às quantidades vendidas ou volume de serviços prestados.

22. As subvenções, para serem efetivamente incluídas no valor tributável devem, pois, preencher cumulativamente as seguintes condições:

i. Ser estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume de serviços prestados;

ii. Serem fixadas anteriormente à realização das operações.

23. Em termos do Direito da União, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) tem utilizado, uma perspetiva estrita do âmbito da alínea a) do nº 1 da Parte A) do artigo 11º da Sexta Diretiva (atual artigo 73º da Diretiva IVA).

24. Em vários acórdãos, o TJUE, tem sustentado que somente as subvenções (ou parte delas) tidas como contrapartida (ou um elemento da contrapartida) de operações tributáveis podem ser objeto de tributação em IVA (cf. Acórdão de 22 de novembro de 2001 (processo C-184/00, caso OPW, Colect p. I-9115, nº 15); acórdão de julho de 2004 (processo C-381/01, Comissão/Itália, Colect. p. I-6845, nº 32).

25. Considera pois, o TJUE, não ser suficiente, *"o simples facto de uma subvenção poder ter influência sobre os preços dos bens entregues ou dos serviços prestados pelo organismo subvencionado"* para ser incluída no âmbito do disposto na alínea a), do nº 1, da parte A do artº 11º da Sexta Diretiva, defendendo a necessidade de, para tal, se verificarem cumulativamente as seguintes condições:

- i. A autoridade que concede a subvenção não ser o destinatário das operações tributáveis realizadas pelo sujeito passivo subvencionado;
- ii. A subvenção ser paga à entidade subvencionada para que esta, especificamente, transmita um determinado número de bens ou serviços, sendo-lhe somente reconhecido o direito a auferir a subvenção na medida em que tais operações sejam por ela efetuadas;
- iii. A subvenção permitir à entidade subvencionada praticar preços inferiores aos que exigiria na falta da subvenção (sendo os adquirentes dos bens e serviços beneficiários de um preço proporcionalmente diminuído);
- iv. A contrapartida que a subvenção representa, seja já determinada ou, pelo menos determinável, não sendo necessário que o montante subvencionado corresponda rigorosamente à diminuição do preço, bastando que o seja de forma significativa.

26. Na situação sub judice verifica-se que os subsídios não reembolsáveis em causa, não são atribuídos em função do número de serviços prestados ou bens transmitidos, mas sim de despesas comprovadamente efetuadas no âmbito de projetos de investimento referidos no ponto 17 desta informação.

27. Efetivamente, os montantes atribuídos à requerente no âmbito do ProDer para financiamento dos investimentos acima mencionados, atendendo aos critérios referidos nos pontos 21 a 25 desta informação, não têm enquadramento nos limites concetuais previstos na alínea c) do nº 5 do artigo 16º do CIVA e, como tal, não devem ser incluídos no valor tributável sujeito a imposto.

DIREITO À DEDUÇÃO

28. Quanto ao direito à dedução, estabelece o artigo 19º, nº1, alínea a) do CIVA que, para o apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, ao imposto incidente sobre operações tributáveis que efetuaram, o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos.

29. O n.º 2 do mesmo normativo determina que só confere direito à dedução o imposto mencionado em faturas emitidas em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo, considerando-se passados em forma legal, os documentos que contêm os requisitos do artigo 36.º n.º 5 e do n.º 2 do artigo 40.º, ambos do CIVA.

30. Prevê o artigo 20.º, n.º1, alínea a) do CIVA que, só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, sem prejuízo do disposto no artigo 21.º, o qual delimita as operações excluídas do direito à dedução, nomeadamente em termos de viaturas, combustíveis, despesas de transporte e alimentação e ainda outras.

31. Como decorre do exposto nos pontos anteriores, o IVA suportado para o exercício destas operações, não é passível de dedução por não concorrer para o exercício de operações tributáveis.

32. Relativamente ao imposto, em que a requerente incorre, no âmbito desta atividade, pode, a mesma, optar por efetuar a dedução dos bens e serviços de utilização mista, utilizando para o efeito o método de afetação real previsto no n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, ou o método da percentagem de dedução previsto no n.º 4 do mesmo artigo.

CONCLUSÃO

33. Os subsídios não reembolsáveis atribuídos à requerente no âmbito do ProDer para financiamento dos investimentos mencionados neste pedido, não têm enquadramento nos limites concetuais previstos na alínea c) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA e, como tal, não devem ser incluídos no valor tributável sujeito a imposto.

34. O imposto incorrido no exercício destas operações, não é passível de dedução por não concorrer para o exercício de operações tributáveis.

35. Pode, no entanto, a requerente, optar por efetuar a dedução dos bens e serviços de utilização mista, utilizando para o efeito o método de afetação real previsto no n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, ou o método da percentagem de dedução previsto no n.º 4 do mesmo artigo. Optando por este método, as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento devem ser incluídas no denominador do prorata de dedução, conforme estabelece o n.º 4 do artigo 23.º do CIVA.