

Informação

1. A consulente - Ordem dos Médicos Veterinários - na qualidade de associação representativa dos licenciados em medicina veterinária e de equiparados legais que exerçam actividades veterinárias, vem solicitar informação vinculativa sobre a taxa de IVA a aplicar pelos médicos veterinários e Centros de Atendimento Médico-Veterinários (consultórios, clínicas e hospitais veterinários) no exercício da sua actividade, em:

- Consultas médico-veterinárias;
- Consultas e aplicação/administração de medicamentos veterinários (por exemplo, vacinas);
- Venda de medicamentos veterinários (1).
- Cedência de medicamentos veterinários (2).

PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO E RESPECTIVA FUNDAMENTAÇÃO

2. A consulente apresenta uma proposta de enquadramento tributário para cada uma das questões que coloca. Relativamente à primeira questão entende que as consultas médico-veterinárias são tributadas à taxa normal (enquadráveis no n.º 1 do art.º 4.º do CIVA), dado que as mesmas constituem prestações de serviços que não se encontram previstas nas normas de isenção do IVA, nem nas Listas I e II anexas ao Código.

3. Quanto à segunda questão faz referência à alínea d) do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA segundo a qual as facturas ou documentos equivalentes devem conter "as taxas aplicáveis e o montante de imposto devido". Tal significa, no seu entender, que se a operação ou operações às quais se reporta a factura, compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas de imposto diferentes, estes devem ser indicados separadamente.

3.1. Neste sentido, refere que se o médico veterinário ou a clínica veterinária facturarem a consulta e os medicamentos, devem indicar separadamente cada um deles, liquidando à taxa normal o IVA correspondente à consulta e à taxa reduzida o IVA respeitante ao medicamento aplicado.

3.2. Caso contrário, se o médico veterinário ou a clínica veterinária facturarem a consulta sem discriminarem os medicamentos aplicados (por exemplo numa intervenção cirúrgica), devem considerar que estes estão incluídos na prestação de serviços e liquidar o IVA à taxa normal.

4. No que respeita à venda de medicamentos veterinários e atendendo à redacção da alínea a) da verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA, que refere serem tributados à taxa reduzida os "medicamentos, especialidades farmacêuticas e outros produtos farmacêuticos destinados exclusivamente a fins terapêuticos e profilácticos", a consulente considera pertinente colocar-se a questão sobre a possibilidade de a mesma também abranger os medicamentos veterinários, entendidos como "toda a substância, ou associação de substâncias, apresentada como possuindo propriedades curativas ou preventivas de doenças em animais ou dos seus sintomas, ou que possa ser utilizada ou administrada num animal com vista a estabelecer um diagnóstico médico-veterinário ou exercendo uma acção farmacológica, imunológica ou metabólica, a restaurar, corrigir ou modificar funções fisiológicas" [alínea av) do n.º 1 do art.º 3.º do Dec. Lei 148/2008, de 29 de Julho].

4.1. Relativamente a esta questão a consulente considera que o Ofício-circulado n.º 30105 de 2008.09.08, do Gabinete do Subdirector-Geral da Área de Gestão Tributária do IVA, esclarece que a transmissão de medicamentos veterinários é abrangida pela alínea a) da verba 2.5 da Lista I anexa ao

CIVA e consequentemente sujeita à taxa reduzida.

5. Quanto à questão colocada sobre a cedência de medicamentos veterinários, a consulente considera, tendo em conta a redacção do n.º 1 do art.º 3.º do CIVA, que se a cedência tiver uma contrapartida económica constitui, para efeitos de IVA, uma transmissão de bens sujeita à taxa reduzida, considerando, contudo, que se pela cedência não houver uma contrapartida económica, não deve ser liquidado imposto.

ANÁLISE E CONCLUSÃO

6. A actividade exercida pelos médicos veterinários, bem como pelas respectivas sociedades de profissionais, incluindo as designadas clínicas e hospitais veterinários, é sujeita a imposto e dele não isenta.

7. De facto, as consultas médico-veterinárias consubstanciam, face ao conceito previsto no n.º 1 do art.º 4.º do CIVA, prestações de serviços que, não tendo acolhimento em nenhuma das isenções previstas no Código, são sujeitas a imposto à taxa normal estabelecida na alínea c) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA.

8. Tendo ainda em conta que no exercício da actividade em causa é geralmente necessária a aplicação de medicamentos e que, por outro lado, os médicos veterinários podem, mediante a respectiva autorização, exercer a actividade de venda a retalho de medicamentos veterinários, importa referir, no que respeita à aplicação da taxa dos referidos medicamentos, o Ofício-circulado n.º 30105 de 2008.09.08, do Gabinete do Subdirector-Geral da Área de Gestão Tributária do IVA, nomeadamente o teor constante nos seus pontos 2 e 3, que se transcrevem:

"2. De harmonia com o direito comunitário a possibilidade de aplicação de uma taxa reduzida de IVA, conferida pelo ponto 3) do anexo III da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (Directiva do IVA), também abrange os medicamentos de âmbito exclusivamente veterinário.

3. Assim, consideram-se abrangidas pela alínea a) da verba 2.5 da Lista I anexa ao Código do IVA, as transmissões de medicamentos para uso exclusivo em medicina humana, os medicamentos para uso exclusivo em medicina veterinária, bem como os medicamentos para uso comum aos dois fins, não sendo, no entanto, abrangidos outros produtos para uso humano ou animal não inseridos no conceito de "medicamentos, especialidades farmacêuticas e outros produtos farmacêuticos destinados exclusivamente a fins terapêuticos e profiláticos".

9. Decorre, assim, do anteriormente referido, que se os medicamentos veterinários se enquadrarem na expressão contida na alínea a) da verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA, beneficiam, na sua transmissão, da aplicação da taxa reduzida prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA.

10. Do mesmo modo, se os médicos veterinários ou as clínicas veterinárias, na realização das suas prestações de serviços com aplicação de medicamentos, indicarem separadamente, na correspondente factura, as operações efectuadas (prestação de serviços/aplicação de medicamentos), a respectiva tributação deve fazer-se à taxa pertencente a cada um; ou seja, devem aplicar a taxa normal à prestação de serviços e a taxa reduzida à aplicação dos medicamentos.

11. Contudo e caso não seja evidenciada tal separação na factura, deve considerar-se que os medicamentos estão incluídos na prestação de serviços, devendo ser aplicada a taxa normal.

12. No que respeita à cedência de medicamentos veterinários quando pela mesma existir uma contrapartida económica, refere o n.º 1 do art.º 3.º do CIVA que, em geral, se considera transmissão de bens "a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade".

13. Assim, sempre que os médicos veterinários procedam à cedência de medicamentos [enquadráveis na alínea a) da verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA], obtendo pela mesma determinada compensação financeira, devem liquidar imposto à taxa reduzida.

14. Por outro lado, quando não haja qualquer contrapartida pela cedência de medicamentos veterinários, importa referir que nos termos da alínea f) do n.º 3 do art.º 3.º do CIVA, consideram-se, ainda, transmissões de bens, as transmissões gratuitas de bens da empresa quando, relativamente aos mesmos, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.

15. Não há, no entanto, sujeição a imposto, ainda que tenha havido lugar à dedução total ou parcial do IVA contido nos bens objecto de transmissão gratuita, nos casos em que, em conformidade com o disposto no n.º 7 do art.º 3.º do CIVA, se esteja perante ofertas (transmissões a título gratuito) que sejam de valor unitário igual ou inferior a 50,00 e cujo valor global anual não exceda cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior, em conformidade com os usos comerciais.

16. Caso a oferta seja constituída por um conjunto de bens, o valor de 50,00, aplica-se ao conjunto dos bens e não a cada bem de per si.

17. A verificar-se que a cedência de medicamentos veterinários se consubstancia na transmissão gratuita de bens que cumprem os requisitos referidos nos parágrafos anteriores, não é tributada, nem é relevada na declaração periódica.

18. Nas situações em que o valor da transmissão gratuita dos bens ultrapasse o valor estabelecido no n.º 7 do art.º 3.º do CIVA e se estiverem em causa bens que se encontrem desonerados de IVA, por o imposto que incidiu sobre a respectiva aquisição ter sido deduzido total ou parcialmente, a sua entrega é assimilada a uma transmissão onerosa de bens, sendo sujeita a tributação.

19. Nesse caso, o respectivo valor tributável, de acordo com a alínea b) do n.º 2 do art.º 16.º do CIVA, é o preço de aquisição dos bens ou de bens similares ou, na sua falta, o preço de custo, reportados ao momento da realização das operações.

20. Deve ser elaborado um documento em conformidade com o disposto no n.º 7 do art.º 36.º do CIVA, devendo o mesmo conter a data, natureza da operação, valor tributável, taxa de imposto aplicável e montante do mesmo. Porque se trata de uma liquidação efectiva de imposto, estas operações devem ser relevadas na respectiva declaração periódica.

21. Relativamente à repercussão do imposto pelas operações realizadas a título gratuito, estabelece o n.º 3 do art.º 37.º do CIVA, que a mesma não é obrigatória. Efectivamente, podem os sujeitos passivos que realizem estas operações suportar, eles próprios, o montante do imposto devido e proceder à sua entrega nos cofres do Estado, sem obrigatoriedade de efectuar o respectivo débito aos adquirentes dos bens.

22. No entanto e caso se opte por repercutir o imposto, deve proceder-se à emissão da respectiva factura ou documento equivalente, de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 29.º do CIVA.

23. A Portaria n.º 497/2008 de 24/06, que se encontra disponível no site da Direcção-Geral dos Impostos (www.portaldasfinancas.gov.pt), contém instruções administrativas sobre esta matéria.

(1) Relativamente a esta questão, a consulente refere que nos termos do Decreto-Lei n.º 148/2008, de 29 de Julho, republicado pelo Decreto-Lei n.º 314/2009, de 28 de Outubro, os médicos veterinários, quando sejam titulares de uma autorização do Director-Geral de Veterinária, podem exercer a actividade de venda a retalho de medicamentos veterinários.

(2) No que respeita a esta questão, a consulente refere que nos termos do mesmo Decreto-Lei n.º 148/2008, de 29 de Julho, os médicos veterinários e centros de atendimento médico-veterinários, quando não sejam titulares de uma autorização de venda a retalho, podem adquirir medicamentos directamente aos fabricantes, importadores e distribuidores por grosso, desde que tais medicamentos se destinem a ser administrados aos animais aos quais prestam assistência ou cedidos aos respectivos detentores.


Parecer de Director de Serviços

Concordo. À Consideração Superior.

Despacho de Director Geral

Concordo

O Director de Serviços de IVA


(Maria Emília Alves Pimenta)