

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al 7) do art. 9º

Assunto: Isenções - Prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas, efetuadas no exercício da sua atividade habitual por (...), lares residenciais, lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos (...)

Processo: nº **14953**, por despacho de 2019-02-28, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre prestar a seguinte informação:

I - PEDIDO

1. A requerente desenvolve a atividade de lar residencial de idosos com utilidade social, reconhecida pela autoridade competente, transmitindo, ainda, bens estreitamente conexos com essa atividade.

2. No exercício da sua atividade, celebra com todos os clientes um contrato de prestação de serviços.

3. Refere que, desde o início da sua atividade, tem-se comportado como um sujeito passivo do regime normal, com periodicidade trimestral, tributando operações ativas em IVA, e deduz o IVA na totalidade.

4. A requerente verificou que incorreu num erro de direito, no cálculo do IVA, nas faturas emitidas na sua forma legal e no apuramento do IVA, porquanto a atividade exercida se encontra isenta, conforme alínea 7) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA).

5. Face ao exposto, a requerente pretende saber em que termos pode:

(i) Emitir novos documentos de faturação, a retificar os emitidos, em substituição dos anteriores, mencionando a isenção da alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, em desfavor do IVA liquidado nas faturas, dos períodos de 2015 ao 3.º trimestre de 2018;

(ii) Enviar novo SAFT, de 2015 aos 11 meses de 2018;

(iii) Efetuar e enviar novas declarações periódicas com valor de IVA a zero;

(iv) Ser reembolsado de todo o IVA pago a mais nos períodos mencionados, que foi descontado aos rendimentos a que tinham direito dos clientes, dentro na liquidação, pois o contrato com os clientes foi pelo valor da contraprestação, independentemente de existir IVA ou não nas operações ativas;

(v) Caso haja necessidade de regularização do IVA, por via do artigo 78.º do CIVA, questiona se os contratos juntos em anexo são prova do conhecimento da regularização do IVA pelos clientes, devem ser assinadas por estes e caso estes tenham falecido se podem ser assinadas pelo cabeça-de-casal respetivo.

(vi) Nesta hipótese, a requerente questiona, em que período temporal pode mencionar as regularizações a favor do sujeito passivo nas declarações periódicas e ainda, quando pode solicitar o reembolso do IVA, pois considerando-se um sujeito passivo isento, sem direito à dedução, a partir do 4.º trimestre de 2018, na declaração periódica a entregar até 15 de fevereiro de 2019.

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

6. Nos termos da alínea 7) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), encontram-se isentas de IVA as *"prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas, efetuadas no exercício da sua atividade habitual por (...), lares residenciais, lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos (...) ou outros equipamentos sociais pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes, ainda que os serviços sejam prestados fora das suas instalações"*.

7. Esta isenção abrange as prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas, efetuadas no exercício da sua atividade habitual por quaisquer equipamentos sociais pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social, mas também quando efetuadas por equipamentos sociais pertencentes a quaisquer outras entidades, prossigam ou não uma finalidade lucrativa (Ofício-Circulado n.º 30071, de 2004.06.24, da DSIVA), desde que, neste caso, a utilidade social seja reconhecida. Ou seja, para que seja aplicável esta isenção, torna-se necessário, no caso de entidades privadas que desenvolvem atividades de apoio social, que obtenham o reconhecimento de utilidade social.

8. Esta matéria encontra-se, atualmente, regulada no Decreto-Lei n.º 64/2007, de 14 de março, alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 33/2014, de 4 de março, diploma onde se determina, no seu artigo 11.º, que os estabelecimentos por ele abrangidos só podem iniciar a atividade após a concessão da respetiva licença de funcionamento, admitindo-se, ainda, em determinadas condições, previstas no artigo 19.º, a concessão de autorização provisória de funcionamento, cabendo ao Instituto da Segurança Social, I.P. a competência para a instrução do processo e a decisão do pedido de licença de funcionamento.

9. Os estabelecimentos que se encontrem licenciados nos termos do referido diploma, conforme disposto no seu artigo 23.º, são considerados de utilidade social, podendo, conseqüentemente, beneficiar da isenção consignada na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA.

10. Na licença de funcionamento devem constar os elementos discriminados no n.º 2 do artigo 18.º do referido Decreto-Lei, designadamente, a 'denominação do estabelecimento' e a 'identificação da pessoa ou entidade gestora do estabelecimento'.

11. Adicionalmente cumpre referir que a isenção em apreço não admite renúncia nos termos do artigo 12.º do CIVA.

12. De salientar que esta isenção, tal como as demais elencadas no artigo 9.º do CIVA, se caracteriza pelo facto de o sujeito passivo que dela beneficia, não

liquidar o IVA nas operações a jusante (operações ativas), não podendo, também, deduzir o IVA suportado a montante (operações passivas) e que, por outro lado, esta isenção abrange somente as operações realizadas pelos sujeitos passivos nela mencionados aos seus utentes diretos, não se aplicando às prestações de serviços e às transmissões de bens efetuados a terceiros, ainda que, no exercício da sua atividade ou como consequência desta (entendimento divulgado no Ofício-Circulado n.º 30071/2004, de 24 de junho, da DSIVA).

13. Por outro lado, há, neste contexto, que levar em consideração que no âmbito da sua atividade habitual, efetuada através do referido equipamento social, são prestados um conjunto de atividades e serviços (previstos no artigo 8.º da Portaria n.º 67/2012, de 21 de março, que define as condições de organização, funcionamento e instalação a que devem obedecer as estruturas residenciais para pessoas idosas), que incluem, designadamente, a alimentação adequada às necessidades dos residentes, os cuidados de higiene pessoal, tratamento de roupa, higiene dos espaços, o apoio no desempenho das atividades da vida diária, cuidados de enfermagem bem como o acesso a cuidados de saúde e administração de fármacos (quando prescritos).

14. Existe também a questão de se saber quais as operações que podem caber no conceito de «transmissões estreitamente conexas», dado que o mesmo não se encontra delimitado no Código do IVA. Entende-se (decorrendo da jurisprudência comunitária) que tal consideração depende do carácter acessório da operação, implicando que tenha de se determinar se essa operação constitui para os destinatários um meio que lhes permite beneficiar de outras prestações, nas melhores condições, ou, antes, se constitui, para eles, um fim em si. Inclui, em última instância, saber se essas operações são, ou não, indispensáveis para atingir as finalidades habitualmente prosseguidas no âmbito do referido equipamento social.

15. No que concerne ao caso em apreço, verifica-se que a requerente possui a Licença de Funcionamento n.º 02/2014, emitida pelo Centro Distrital de Viseu, a 26 de junho de 2014, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 64/2007, de 14 de março, alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 33/2014, de 4 de março, que permite à requerente o exercício da atividade "Estrutura Residencial para Pessoas Idosas".

16. Por conseguinte, tendo a requerente na sua posse, desde 26 de junho de 2014, a respetiva licença de funcionamento emitida pela autoridade competente, esta encontra-se devidamente licenciada, sendo nos termos do artigo 23.º do citado Decreto-Lei considerado de utilidade social, beneficiando, por tal facto, e pelas operações efetuadas diretamente aos seus utentes, da isenção prevista na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, desde aquela data.

17. Contudo, por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que a requerente se encontra enquadrada no regime normal, com periodicidade trimestral, desde 2003-04-08, pela atividade de "atividades apoio social para pessoas idosas, com alojamento", CAE 87301, com data de início a 2008-01-02.

18. Resulta das faturas juntas, a título exemplificativo, ao presente pedido de informação, que a requerente tem liquidado IVA nas prestações de "serviços de alojamento e estadia", e "serviços de refeições" realizadas aos respetivos utentes, operações estas que beneficiam de enquadramento na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, uma vez que, desde 26 de junho de 2014, reúne as

condições para poder beneficiar desta isenção.

19. Deste modo, afigura-se que este imposto foi indevidamente liquidado, devendo o mesmo ser entregue nos locais de cobrança legalmente autorizados, como seja no respetivo serviço de finanças, no prazo de 15 dias a contar da emissão da fatura, nos termos do n.º 2 do artigo 27.º do CIVA.

20. Contudo, verifica-se, por consulta aos comprovativos de declarações periódicas de IVA entregues, que nelas inscreveu o IVA liquidado nas operações realizadas, bem como o imposto dedutível, sendo o imposto a favor do Estado pago trimestralmente, nos termos do n.º 1 do artigo 27.º do CIVA.

21. No que concerne à possibilidade de regularizar este imposto, decorre do n.º 3 do artigo 78.º do CIVA que *"nos casos de faturas inexatas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º, a retificação é obrigatória quando houver imposto liquidado a menos, podendo ser efetuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a fatura a retificar, e é facultativa, quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas pode ser efetuada no prazo de dois anos"*.

22. Por sua vez, o n.º 5 daquele preceito estabelece que *"quando o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto sofrerem rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efetuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respetiva dedução"*.

23. Conforme esclarece o Ofício-circulado n.º 33129/1993, de 2 de abril, para efeitos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, é considerado idóneo, satisfazendo os condicionalismos aí enunciados, nomeadamente, cópia da nota de crédito após assinatura do adquirente.

24. Cumpre referir que os contratos de prestação de serviços celebrados com os utentes não constituem meio de prova idóneo de que estes foram reembolsados do imposto que suportaram, devendo as notas de crédito ser assinadas por estes ou em caso de falecimento dos mesmos ser assinadas pelos herdeiros ou cabeças de casal respetivos.

25. Sem que o sujeito passivo tenha na sua posse confirmação escrita efetuada por um seu utente, de que foi reembolsado do respetivo imposto, consideram-se não cumpridas as disposições estabelecidas no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, tornando-se indevida a respetiva regularização de imposto.

26. Caso se verifiquem os referidos condicionalismos, o imposto poderá ser regularizado a favor da requerente, até ao final do período de imposto seguinte ao da receção da nota de crédito assinada pelo utente ou respetivo representante legal, devendo os valores a corrigir constar no campo 40, da declaração periódica do período de imposto em que a regularização é efetuada.

27. No que respeita ao exercício do direito à dedução do imposto, cumpre referir que resulta da alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º 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.

28. Decorre, assim, desta norma, que o imposto deduzido, respeitando a

operações isentas que não conferem o direito à dedução, por beneficiarem de enquadramento na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, o foi indevidamente.

29. Face ao quadro normativo supra exposto, cabe referir que, no que respeita às restantes questões colocadas pela requerente relativas à retificação do seu enquadramento, nomeadamente no que concerne ao imposto indevidamente deduzido, e no sentido de aferir do correto procedimento a adotar, deve dar-se conhecimento dos elementos do presente procedimento à Direção de Finanças de Viseu.