FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: n.º 7 do artigo 9.º; verba 2.28 da Lista anexa ao CIVA
- Assunto: Enquadramento/Taxas - Residências geriátricas, residências assistidas e centro de dia; assistência domiciliária de serviços individualizados e de teleassistência a idosos, doentes e deficientes
- Processo: nº 3505, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-07-09.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por «**A**...», presta-se a seguinte informação.

FACTOS APRESENTADOS

1 - De conformidade com o registo de contribuintes a Requerente, sujeito passivo enquadrado no regime normal de periodicidade mensal pelas Atividades dos Estabelecimentos de Cuidados Continuados Integrados com Alojamento - CAE 87100, vem expor e requerer o seguinte:

Descrição dos factos

1.1- É uma empresa do Grupo XTP que se dedica, a título principal, à prestação de serviços de estadia em centros residenciais, os quais incluem residências geriátricas, residências assistidas e centro de dia;

1.2 - Explora atualmente as residências assistidas da e do, a unidade de cuidados de e as residências assistidas e unidades de cuidados continuados de e, e tem em vista abertura de mais centros residenciais num futuro próximo;

1.3 - Presta, igualmente, serviços de assistência domiciliária, nomeadamente serviços individualizados e de teleassistência a idosos, doentes e deficientes;

1.4 - Os serviços de assistência domiciliária integram um conjunto de cuidados e serviços vários de saúde, sociais e familiares, os quais são definidos em função das necessidades específicas dos utentes em causa, que se apresentaram, no presente pedido, detalhados;

1.5 - Ainda no âmbito do apoio ao domicílio disponibiliza aos seus utentes o serviço de teleassistência, o qual assegura um acompanhamento 24h/dia e 365dias/ano, por via de um sistema rápido e seguro com os utentes, que se apresentaram, no presente pedido, detalhados.

1.6 - Atento o exposto, o enquadramento em IVA dos serviços prestados é o seguinte:

i) a estadia em centros residenciais encontra-se isenta de IVA, ao abrigo do n.º 7 do artigo 9.º do Código do IVA e

ii) os serviços de apoio domiciliário a idosos, doentes e deficientes são tributados à taxa reduzida de IVA, de acordo com a verba 2.28 da Lista

anexa ao referido Código;

1.7 - Não obstante os dois principais serviços prestados pela Requerente (i.e., exploração de residências, por um lado e serviços de assistência domiciliária, por outro) serem complementares, é igualmente verdade que os recursos necessários a à realização dos mesmos não são necessariamente comuns, nem o know-how requerido é o mesmo;

1.8 - Assim como o não são os clientes ou a abrangência geográfica dos mesmos, porquanto os serviços de assistência domiciliária são prestados em todo o território nacional, em função da localização e necessidades concretas dos utentes;

1.9 - Tendo em vista a melhoria dos serviços prestados, pretende proceder à reestruturação do seu negócio, a qual terá por objetivo a cisão da atividade e exploração de centros residenciais, que continuará a cargo da Requerente, da atividade de prestação de serviços de assistência domiciliária, a qual estará a cargo de uma nova entidade, a criar para o efeito;

1.10 - Neste sentido, pretende alocar um conjunto de recursos, atualmente usados para a prestação dos serviços de assistência domiciliária, à nova entidade do grupo, a qual será exclusivamente dedicada à prestação destes serviços, incluindo o de teleassistência;

1.11 - Tais serviços terão como destinatários os utentes que residem nas suas casas particulares (à semelhança do que já sucede atualmente), bem como os que residem nos centros residenciais da Requerente;

1.12 - Conforme resulta do exposto, é intenção da Requerente que o pessoal afeto à nova entidade coordene e execute todas as tarefas relacionadas com a prestação de serviços de apoio e acompanhamento social dos seus utentes;

1.13 - Relativamente aos serviços de assistência domiciliária, a prestar pela nova entidade aos utentes que residam nos seus centros residenciais, a Requerente, pretende que os mesmos lhe sejam faturados, incorporando posteriormente tal valor no serviço que presta aos utentes, o qual englobará, além destes serviços, os atuais serviços de estadia nos centros residenciais (aplicando ao serviço global assim prestado a isenção do n.º 7 do artigo 9.º), de modo, a evitar que os utentes recebam faturas de dois prestadores de serviços.

2 - Neste sentido, pretende confirmação sobre a taxa de IVA a aplicar às operações a realizar no âmbito de assistência domiciliária a desenvolver pela nova entidade.

Proposta de enquadramento tributário

3 - De acordo com o preceituado no n.º 2 do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT)¹ a Requerente apresentou a proposta de enquadramento tributário, a saber:

3.1 - *"Nos termos do disposto na verba 2.28 da Lista II ao Código do IVA, estão sujeitas à taxa reduzida de IVA as prestações de serviços de*

¹ Artigo 68º - Informações Vinculativas - Lei Geral Tributária 2 - Mediante solicitação justificada do requerente, a informação vinculativa pode ser prestada com carácter de urgência, no prazo de 120 dias, desde que o pedido seja acompanhado de uma proposta de enquadramento.

assistência domiciliária a crianças, idosos, toxicodependentes, doentes ou deficientes";

3.2 - "No que respeita à prestação destes serviços aos utentes que residem nas suas próprias casas. [...], não restarão dúvidas de que estamos perante serviços de assistência enquadráveis na verba 2.28 da Lista I e, como tal, tributadas à taxa reduzida. Quanto aos utentes que residem nos centros residenciais da Requerente, é seu entendimento que a natureza do serviço é o mesma, pelas razões que enuncia infra, não obstante os utentes terem residência fixa num estabelecimento explorado pela Requerente (ao invés de habitarem em casa própria), pelo que também estes se encontram abrangidos pela referida verba 2.28. Neste sentido, [...] os aspetos relevantes a tomar em consideração neste âmbito são os abaixo referidos, em função dos seguintes critérios: [...]

i. Natureza dos serviços prestados pela nova entidade

3.3 - Conforme resulta do acima exposto, a nova entidade prestará serviços de assistência (i) aos utentes (idosos, doentes ou deficientes) com domicílio nos centros residenciais explorados pela Requerente, bem como (ii) aos utentes que optem por manter o seu domicílio nas suas casas; [...]

3.4 - Ora, a este respeito importa referir que a natureza dos serviços que a nova entidade prestará aos utentes (numa e noutra situação) é em tudo idêntica, não obstante serem definidos casuisticamente, em função das necessidades concretas da situação/estado de saúde do utente;

3.5 - De facto, apesar de as necessidades genéricas subjacentes a ambos os cenários (de apoio e acompanhamento diário e constante de pessoas idosas, doentes ou deficientes, tendo em consideração as necessidades específicas próprias da idade e da sua condição) se poderem concretizar de formas diferentes, estes serviços resumem-se, genericamente, a um conjunto nuclear de serviços elencados conforme ponto 1.4., que a Requerente já presta atualmente aos seus utentes e que transferirá para a esfera da nova entidade aquando da reestruturação; [...]

3.6 - Neste sentido, entende a Requerente que os serviços de assistência a prestar pela nova entidade revestem a mesma natureza (de assistência), quer sejam materializados nas residências assistidas ou em casas particulares, estando, portanto, abrangidos pelo tipo legal (serviço de assistência) identificado na verba 2.28 da Lista I anexa ao Código do IVA";

ii. Conceito de domicílio dos utentes [...]

3.7 - Ora, no que respeita aos utentes que habitam em casa própria, não restarão dúvidas de que os serviços a prestar pela nova entidade se deverão qualificar como serviços de assistência domiciliária para efeitos da aplicação da referida verba 2.28 da Lista I anexa ao Código do IVA;

3.8 - Tal enquadramento não resulta prejudicado pelo facto de os serviços em causa poderem ser temporariamente prestados em residências ocasionais do idoso ou deficiente, tais como o hospital (em caso de internamento hospitalar) ou uma casa de férias ou de um familiar (por exemplo, situação de rotação de residência entre casas dos filhos), em função das necessidades concretas do utente. Quanto aos serviços a prestar aos utentes que se encontram nos centros explorados pela Requerente, coloca-se a questão de saber se se poderá considerar que é aí que se situa

o seu domicílio;

3.9 - Sobre o conceito de residência e domicílio, determina o número 1 do artigo 82.º do Código do Civil, o qual define o conceito de domicílio voluntário geral, que "a pessoa tem domicílio no lugar da sua residência habitual":

3.10 - Ora, no caso em apreço, não restam dúvidas de que os utentes dos centros residenciais da Requerente residem com carácter de habitualidade (24h/dia) nos estabelecimentos desta, pelo que tal é legalmente considerado como seu domicílio, conforme resulta do mencionado artigo;

3.11 - Ainda que tal não se entendesse, dispõe o artigo 84.º do mesmo Código que é permitido aos utentes das residências da Requerente estipular um domicílio eletivo, para os efeitos do contrato/negócio entre as partes envolvidas; [...]

3.12 - Neste sentido, entende a Requerente que o facto de os serviços em causa serem materialmente executados nas suas residências assistidas, não poderá obstar à aplicação aos mesmos da referida verba 2.28 da Lista I anexa ao Código do IVA, sempre que os utentes aí tenham o seu domicílio, nos termos da lei aplicável;

iii. Natureza do adquirente dos serviços [...]

3.13 - De facto, os serviços de apoio ao domicílio a prestar pela nova entidade serão faturados (i) diretamente aos utentes que residem em casas próprias e ii) à Requerente, no caso dos utentes que residem em residências assistidas por esta exploradas;

3.14 - Em ambos os cenários, o beneficiário material do serviço é o idoso, doente ou deficiente, não obstante os serviços em causa, no caso dos utentes residentes nos centros residenciais, serem faturados pela nova entidade à Requerente, a qual os inclui na faturação que faz aos utentes; [...]

3.15 - Neste sentido, não obstante os serviços de apoio domiciliário prestados aos utentes das residências não lhes serem diretamente faturados pela nova entidade (mas pela Requerente), é entendimento desta que tal não desvirtua a natureza dos serviços prestados uma vez que materialmente os mesmos são prestados a idosos, doentes e deficientes, não podendo, portanto, ser postos em causa o seu enquadramento na referida verba 2.28;

Conclusão

3.16 - Atento o exposto, é entendimento da Requerente estarem reunidos os pressupostos de aplicação da taxa de IVA reduzida (verba 2.28 da Lista I anexa ao Código) nos serviços de assistência domiciliária a prestar pela nova entidade que se encontrem nas suas residências assistidas, ainda que faturadas à Requerente que, por sua vez, os inclui na faturação que efetua aos utentes;

3.17 - A sustentar este entendimento, vejam-se, a título de exemplo, os parágrafos 31 e 32 do acórdão C-2/95, do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, de 5 de junho de 1997, no qual se refere que o enquadramento de IVA das operações ativas aí descritas (no caso concreto, operações de natureza financeira) deve ser definido em função da natureza

da prestação de serviços em causa e não em função do prestador ou do destinatário do serviço; [...]

3.18 - Face ao exposto, a Requerente pretende obter confirmação de que os serviços de apoio domiciliário a prestar pela nova entidade e a serem faturados à Requerente (que os incluirá na sua fatura) relativamente aos utentes que têm o seu domicílio nas residências assistidas por si exploradas, se enquadram na verba 2.28 da Lista I do Código do IVA, pelas razões aduzidas supra".

ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

4 - Decorre do que antecede que a Requerente, com as questões elencadas, visa a confirmação dos seguintes pressupostos de análise:

i) se os serviços de assistência domiciliária prestados pela nova entidade aos utentes domiciliados nas suas residências assistidas se enquadram na verba 2.28 da Lista I anexa ao código do IVA e, por consequência, tributados à taxa reduzida de 6%;

ii) se, estes serviços faturados à Requerente e por esta incluídos na fatura por si emitida ao respetivo utente, beneficiam do mesmo tratamento; e,

iii) se ao valor global do serviço assim faturado será aplicada a isenção do n.º 7 do artigo 9.º do CIVA.

5 - Os serviços de assistência domiciliária a prestar pela nova entidade, são os que se encontram enumerados no ponto 1.4, os quais "*integram um conjunto cuidados e serviços vários de saúde, sociais e familiares*" doseados em função das necessidades específicas de cada utente. Significa, pois, que os mesmos não perdem essa qualificação, quer sejam prestados a utentes residentes nas suas próprias casas, quer a utentes domiciliados nas residências assistidas da Requerente.

6 - Portanto, não interfere na delimitação do âmbito e conteúdo da expressão "assistência domiciliária", o facto de, atualmente, tais serviços serem prestados pela Requerente e após a reestruturação prevista serem transferidos para a esfera da nova entidade, cujo objeto social "*será exclusivamente dedicado à prestação destes serviços*", nem o facto de os utentes, por razões de ordem diversa, optarem por se domiciliarem nas suas residências assistidas. O contrato celebrado entre o utente e a Requerente, conforme referido no ponto 3.11 supra, é o documento que confere a natureza de domicílio do utente ao espaço da sua "residência habitual", que no caso concreto são as "residências assistidas" da Requerente,

7 - Em suma, os serviços de assistência domiciliária identificados no ponto 1.4, independentemente de serem prestados nas próprias casas dos utentes ou nas residências geridas pela Requerente, mesmo que prestados pela nova entidade nos centros residências, configuram operações com enquadramento na verba 2.28 da Lista I anexa ao CIVA e, por consequência, tributados à taxa reduzida de 6%, conforme previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º, do mesmo Código, devendo as facturas emitidas mencionar que os beneficiários dos serviços são os idosos, doentes ou deficientes.

8 - Por sua vez, nos termos do n.º 7 do artigo 9.º estão isentas de imposto "*as prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas,*

efetuadas no exercício da sua atividade habitual por [...] lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos [...] pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social ou cuja solidariedade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes". Acresce referir que, esta isenção abrange, igualmente, o mesmo tipo de prestações de serviços efetuadas por "equipamentos sociais" pertencentes a quaisquer entidades, seja ou não prosseguida uma finalidade lucrativa.

9 - Logo, a isenção prevista neste preceito legal reporta-se somente às prestações de serviços e transmissões de bens efetuadas diretamente aos utentes dos equipamentos nele referidos, não se aplicando, por consequência, às prestações de serviços e transmissões de bens faturados por terceiros, ainda que no exercício da atividade normal em que se inserem essas entidades. Aliás entendimento veiculado no Ofício-Circulado n.º 115 934, de 88.12.13

10 - Reportando-nos, de novo, ao caso em apreço, conclui-se que a assistência domiciliária prestada aos utentes das "residências assistidas" e faturada à Requerente não beneficia da isenção prevista no n.º 7 do artigo 9.º do CIVA, por o "equipamento social ao qual foi reconhecida a utilidade social" não pertencer à nova entidade e, por via disso, faturada, por esta, à Requerente.

11 - Relativamente ao acórdão comunitário, trazido à colação dos argumentos aduzidos, importa referir que a jurisprudência nele estabelecida tem subjacente operações financeiras e, como sancionado neste e em vários acórdãos posteriores, a isenção destas operações não é determinada em função do prestador e/ou destinatário, mas em função da natureza dos serviços prestados, aliás, como a Requerente, também, alude.

12 - Porém, situação diversa ocorre com a isenção conferida aos serviços prestados e relacionados no n.º 7 do artigo 9.º, a qual está dependente: do prestador, do destinatário e da natureza das operações. Os destinatários são crianças, jovens, idosos e/ou deficientes, o prestador tem de ser reconhecido pelas autoridades competentes e as prestações de serviços e as transmissões de bens as inerentes ao exercício das atividades, aí estabelecidas.

13 - Portanto, a jurisprudência comunitária invocada não colhe oportunidade. No presente processo, não estão em causa operações financeiras, outrossim serviços, cuja utilidade social foi reconhecida, por certo, pelas autoridades competentes.

CONCLUSÕES

14 - Face ao que antecede prestam-se os seguintes esclarecimentos:

a) Os serviços de assistência domiciliária identificados no Documento 1, em anexo, independentemente de serem prestados nas casas dos utentes ou nas residências geridas pela Requerente, mesmo que prestados pela nova entidade nos centros residências, configuram operações com enquadramento na verba 2.28 da Lista I anexa ao CIVA e, por consequência, tributados à taxa reduzida de 6%, conforme previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º, ambos do CIVA;

b) As faturas emitidas em nome da Requerente, relativas aos cuidados/serviços prestados aos utentes domiciliados nas suas "residências assistidas", devem mencionar que os serviços prestados têm como beneficiários idosos, doentes ou deficientes;

c) A assistência domiciliária prestada aos utentes das "residências assistidas" e faturada à Requerente não beneficia da isenção prevista no n.º 7 do artigo 9.º do CIVA, por o *"equipamento social ao qual foi reconhecida a utilidade social"* não pertencer à nova entidade e, por via disso, faturada, por esta, à Requerente.