

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al 7) do art. 9.º

Assunto: Enquadramento – Prestações de serviços e transmissões de bens efetuadas no exercício de uma atividade habitual por lares residenciais, lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos- Ausência de alvará que permita ao exercício de qualquer uma das atividades designadas.

Processo: nº 14149, por despacho de 2018-11-29, 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 - Da Exponente, dos Factos e do Pedido

1. A Exponente encontra-se enquadrada no regime normal do IVA, com periodicidade trimestral, desde 20.02.2018 (data do início da atividade), pelo exercício da atividade de CAE 87301 (Atividades de apoio social para pessoas idosas, com alojamento), tendo assinalado, na declaração de início de atividade (Quadro 11 - Tipo de operações) que, no exercício da sua atividade efetua, exclusivamente, transmissões de bens e/ou prestações de serviços que conferem o direito à dedução. [Nota 1]

2. Refere que, no âmbito desta atividade, explora a 'Residência Geriátrica ...', estabelecimento sito em, com capacidade para xx utentes, efetuando diversas operações complementares (venda de fraldas, de produtos para incontinência e pensos, bem como serviços de fisioterapia, acompanhamento de idosos ao exterior e marcação de exames) nas quais considera que beneficia da isenção prevista na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, levando em conta o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) expresso nas fichas doutrinárias relativas aos processos n.º 2960, com despacho de 2012-04-18 e n.º 12647, com despacho de 2018-03-07.

3. Dado que pondera vender mais produtos e prestar mais serviços de modo a proporcionar um serviço mais completo aos seus utentes, pretende saber qual o enquadramento jurídico-tributário a dar, em sede de IVA, na faturação dos seguintes produtos: Champô, gel de banho, creme hidratante, pasta de dentes, escova de dentes, elixir, fixador de prótese e lâminas de barbear.

4. Pretende, por fim, esclarecer o enquadramento a dar, em sede de IVA, à prestação de serviços de cabeleireira / esteticista efetuado aos seus utentes.

5. Complementarmente, informa que possui um alvará de funcionamento (n.º 1/92) concedido pelo Centro Regional da Segurança Social de Lisboa, em 1992-08-03, reconhecendo a utilidade social do equipamento 'Lar do', em nome de 'Lar do - Residencial de Recuperação, Lda', que junta cópia, bem como dos pedidos efetuados, respetivamente, em 29-03-2011 e 04-07-2018 (pedidos de alteração da denominação do estabelecimento e de titularidade/propriedade).

II - Do Enquadramento das Operações em Sede de IVA

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, diploma onde se determina (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 (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. [Nota 2]

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. Verificando-se a alteração de qualquer um daqueles elementos deve, nos termos do artigo 22.º do citado diploma, ser requerida a substituição da licença, no prazo de 30 dias, devendo, com o requerimento, ser apresentados os documentos comprovativos da alteração e pagas as taxas a que se refere o artigo 29.º do mesmo (fixadas na Portaria n.º 348/2008, de 2 de maio).

12. No caso, é apresentado, em anexo, o alvará n.º .../92, que permitia ao proprietário originário (Lar do ... - Residencial de Recuperação, Lda) o exercício da atividade no estabelecimento denominado 'Lar do', beneficiando da isenção da alínea 7) do artigo 9.º do CIVA.

13. Apresenta ainda requerimento, de 29 de março de 2011, do anterior proprietário ("Residencial Geriátrica,") a solicitar a alteração da

titularidade do alvará de acordo com contrato de trespasse referido nesse pedido.

14. Anexa ainda cópia de pedido, de 4 de julho de 2018, da própria Exponente, a solicitar, também por efeito de contrato de trespasse, a alteração da titularidade. [Nota 3]

15. Dado o exposto nos pontos anteriores, é de pressupor que a Exponente não possui (não apresentou) licença, para o exercício da atividade no estabelecimento denominado "Residência Geriátrica", emitida em nome próprio.

16. Ora, não possuindo, a Exponente, como parece ser o caso, para o exercício da atividade desenvolvida no estabelecimento "Residência Geriátrica" alvará (ou licença, ainda que provisória) emitida em seu próprio nome, não poderá beneficiar da isenção em apreço, dado constituir fator determinante, tal como expresso no preceito legal em apreço, o reconhecimento da utilidade social pelas autoridades competentes. [Nota 4]

17. Neste contexto, a questão suscitada perde o seu conteúdo: não efetuando prestações de serviços e transmissões de bens estreitamente conexas abrangidas pela isenção da alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, as mesmas devem ser tributadas de acordo com as regras gerais do imposto.

18. Ou seja, as transmissões de bens que pondera passar a faturar aos utentes, do champô às lâminas de barbear, bem como as prestações de serviços de cabeleireira/esteticista, são tributáveis à taxa normal do imposto, com exceção das pastas dentífricas de uso higiénico ou medicinal, por se enquadrarem na alínea c) da verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA, e portanto, tributadas à taxa reduzida.

19. No entanto, se a Exponente, efetivamente possuir o reconhecimento da utilidade social para a "Residência Geriátrica" (ainda que provisório), emitido em nome próprio, pelas autoridades competentes, já assim não será, dado reunir as condições para a aplicação da isenção estabelecida na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA. [Nota 5]

20. De salientar aqui que, por um lado, 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 (entendimento divulgado no Ofício-Circulado n.º 30071/2004, de 24 de junho, da DSIVA).

21. Por um 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).

22. Por outro lado, há também a questão de se saber quais as operações que podem caber no conceito de «operações 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.

23. Ora, os serviços (cabeleireiro/esteticista) e as transmissões de bens conexas (champô, gel de banho, creme hidratante, pasta de dentes, elixir, fixador de prótese, lâminas de barbear), objeto deste pedido de informação, desde que prestados aos respetivos utentes, podem beneficiar da isenção definida na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, dado que se afiguram como operações indispensáveis para a prossecução das atividades e serviços habitualmente efetuadas por este tipo de equipamento (tal como preconizados na Portaria n.º 67/2012, de 21 de março).

III - Conclusão

24. Se a Exponente não possuir, como parece ser o caso, para o exercício da atividade desenvolvida na "Residência Geriátrica" alvará (ou licença, ainda que provisória) emitida em seu próprio nome, não poderá beneficiar da isenção nas prestações de serviços e transmissões de bens estreitamente conexas, tal como consignada na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, pelo que, as transmissões de bens que pondera passar a faturar aos utentes, do champô às lâminas de barbear, bem como as prestações de serviços de cabeleireira/esteticista, devem ser tributadas à taxa normal do imposto, com exceção das pastas dentífricas de uso higiénico ou medicinal que, por se enquadrarem na alínea c) da verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA, são tributadas à taxa reduzida.

A ser o caso, deverá, ainda, liquidar o imposto respeitante às operações já efetuadas e que considerou, inequivocamente, abrangidas pela isenção da alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, bem como proceder à substituição da(s) declaração(ões) periódica(s) de IVA, em conformidade.

25. No entanto, se possuir o reconhecimento da utilidade social para a "Residência Geriátrica" (ainda que provisório), emitido em nome próprio, pelas autoridades competentes, reúne as condições para a aplicação da referida isenção, afigurando-se que os serviços (cabeleireiro/esteticista) e as transmissões de bens conexas (champô, gel de banho, creme hidratante, pasta de dentes, elixir, fixador de prótese, lâminas de barbear), objeto deste pedido de informação, desde que prestados aos respetivos utentes, também beneficiam da mesma isenção, dado constituírem operações indispensáveis para a prossecução das atividades e serviços habitualmente efetuadas por este tipo de equipamento (tal como preconizado na Portaria n.º 67/2012, de 21 de março).

Nota 1: Constata-se, contudo, que, incongruentemente com os dados da atividade inscritos na declaração de início de atividade, na última declaração periódica do IVA entregue (2018 06T), e única com operações tributáveis, até ao momento, só foram relevadas operações que não conferem o direito à dedução (Campo 9 do Quadro 06), assumindo a Exponente, neste pedido, que realiza operações isentas que não conferem o direito à dedução.

Nota 2: O Decreto-Lei n.º 33/2014, de 4 de março, procede à segunda alteração ao Decreto-Lei n.º 64/2007, de 14 de março, republicando-o em anexo (já anteriormente tinha sido alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 99/2011, de 28 de setembro), que define o regime jurídico de instalação, funcionamento, e fiscalização dos estabelecimentos de apoio social geridos por entidades privadas, estabelecendo o respetivo regime contraordenacional.

Nota 3: O número fiscal da Exponente, indicado neste pedido (515771321), está incorreto.

Nota 4: Caso em que os dados relativos à atividade e constantes na declaração de início de atividade estarão corretos - realiza operações, não isentas, que conferem o direito à dedução) mas, nesse caso, a declaração periódica de IVA não o estará (devendo ser substituída).

Nota 5: Se for este o caso, serão os dados relativos à atividade constantes na declaração de início de atividade que não se mostram corretos, uma vez que realiza operações isentas, que não conferem o direito à dedução, devendo ser corrigidos. Deverá solicitar a correção desses elementos também se, por hipótese, realizar estas operações em simultâneo com operações tributadas que confirmam aquele direito, caso em que ficaria obrigada à disciplina prevista no artigo 23.º do CIVA, para efeitos de determinação do direito à dedução.