

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: als 7) e 9) do art 9.º

Assunto: Isenções – IPSS's – Prestação de serviços aos seus utentes de atividades extracurriculares (natação, música, inglês, etc).

Processo: nº 11760, por despacho de 2017-07-20, 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 é uma IPSS com os CAE's 85100-Pré-escolar e 88910-Creche e Centro de ATL que presta aos seus utentes atividades extracurriculares (natação, música, inglês, etc).
2. Pretende saber se estas atividades se encontram isentas de IVA nos termos da alínea 7) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA).

II - QUADRO LEGAL APLICÁVEL

3. Estabelece a alínea 7) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) que estão isentas de imposto *"as prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas, efetuadas no exercício da sua atividade habitual por creches, jardins-de-infância, centros de atividades de tempos livres, estabelecimentos para crianças e jovens desprovidos de meio familiar normal, lares residenciais, casas de trabalho, estabelecimentos para crianças e jovens deficientes, centros de reabilitação de inválidos, lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos, colónias de férias, albergues de juventude ou outros equipamentos sociais pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou a instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes"*.

4. Esta isenção, assim como todas as previstas no artigo 9.º do CIVA, é simples ou incompleta, isto é, o sujeito passivo não liquida imposto nas operações ativas, e não deduz o imposto suportado nas aquisições de bens e serviços necessários à sua atividade.

5. A isenção prevista nesta norma, abrange, não só 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 a instituições particulares de solidariedade social, mas também, as efetuadas por equipamentos sociais pertencentes a quaisquer outras entidades, seja ou não prosseguida uma finalidade lucrativa, desde que, neste caso, a utilidade social se veja reconhecida.

6. Refira-se, contudo, que esta isenção abrange somente as operações prestadas aos utentes diretos dos sujeitos passivos nela enquadrados, não se aplicando às prestações de serviços e às transmissões de bens efetuados a terceiros, ainda que, no exercício da sua atividade ou como sua consequência (Ofício-circulado n.º 30071/2004, de 24 de junho).

7. Por outro lado, determina a alínea 9) do artigo 9.º do CIVA que estão isentas de imposto "as prestações de serviços que tenham por objeto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento e alimentação, efetuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes".

Encontram-se englobados nesta isenção:

(i) O ensino efetuado por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos, pelo Ministério da Educação, através de uma certificação expressa de que o ensino ministrado se integra nos objetivos do citado Sistema Nacional de Educação;

(ii) As transmissões de bens e prestações de serviços conexas com o ensino, ou seja, as operações que, em termos comuns, revistam um caráter de complementaridade em relação à atividade de ensino propriamente dito, como sejam, o fornecimento de alojamento, alimentação e material didático, efetuado por aqueles estabelecimentos, aos seus alunos.

8. Conforme assinala o Ofício-circulado n.º 30172, de 2015-07-01, da Área de Gestão Tributária do IVA, "(...) quando os estabelecimentos a que se refere a alínea 9) do artigo 9.º do CIVA forneçam, a par do ensino, bens ou serviços necessários para que o mesmo seja prestado nas melhores condições possíveis, não há lugar à liquidação de IVA, por estes se encontrarem, ainda, abrangidos pela isenção".

9. No que respeita ao conceito de transmissões de bens e prestações de serviços conexas, entende-se que as mesmas devem ter uma relação de acessoriedade relativamente à prestação de serviços principal, neste caso, o ensino, ou seja, que constituam um meio para beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador.

III - ANÁLISE DA SITUAÇÃO

10. Verifica-se por consulta ao sistema de gestão e registo de contribuintes que a requerente pratica exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução ao abrigo do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), desde 2013-01-01, pelas atividades de "outras atividades de apoio social sem alojamento, N.E.", CAE 88990 e "outras atividades de serviços pessoais diversas, N.E.", CAE 096093.

11. Assinala-se, assim, que os CAE's constantes do enquadramento não correspondem às atividades que a requerente diz exercer (85100-Pré-escolar e 88910-Creche e Centro de ATL) pelo que deverá entregar uma declaração de alterações, nos termos do artigo 32.º do CIVA.

12. A atividade de creche e centro de atividades de tempos livres prestados aos respetivos utentes beneficiam da isenção prevista na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA.

13. Por seu turno, a atividade de "pré-escolar", na sua vertente de assistência social tem, igualmente, enquadramento da citada alínea.

14. Contudo, uma vez que a referida atividade possui também uma vertente de ensino, sendo considerada atualmente "pré-escolar" (anteriormente denominado jardim-de-infância), e desde que desenvolvida por um estabelecimento integrado no Sistema Nacional de Educação (SNE) ou uma entidade reconhecida como tendo fins análogos (aos estabelecimentos de ensino) pelos ministérios competentes, pode beneficiar da isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA, aplicável aos serviços de ensino e operações conexas realizadas por aquelas entidades.

15. Por conseguinte, cabe concluir que a atividade de pré-escolar beneficia de enquadramento na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, na sua função de assistência social, e na alínea 9) da mesma disposição, na sua vertente de ensino, uma vez que é uma entidade reconhecida como tendo fins análogos pelo Ministério da Educação e Ciência.

16. Quanto às atividades extracurriculares (natação, música, inglês, etc) prestadas a alunos, sendo prestações de serviços conexas com as atividades principais descritas, respetivamente, nas alíneas 7) e 9) do artigo 9.º do CIVA beneficiam de enquadramento nas mesmas. Note-se que, não obstante, a isenção não tem aplicação nas operações a montante, ou seja, quando fornecidas por entidades terceiras aos referidos estabelecimentos de ensino.