

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: verba 2.14 da Lista I, anexa ao CIVA

Assunto: **Taxas** - Prestação de serviços realizada por uma empresa transportadora a um Município, no âmbito de um contrato celebrado entre as partes que tem por objeto a prestação de serviços de transporte escolar

Processo: nº **7836**, por despacho de 2014-11-25, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

I - Questão apresentada:

A Requerente vem solicitar esclarecimento quanto à aplicabilidade da isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), aos serviços de transporte escolar prestados por uma entidade que se dedica à atividade de transporte de passageiros.

II - Enquadramento em sede de IVA:

1. A alínea 9) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) isenta do imposto "*as prestações de serviços que tenham por objecto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento e alimentação, efectuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes*".

2. As isenções do artigo 9.º, em geral, são isenções incompletas, implicando que os sujeitos passivos por elas abrangidos não liquidem IVA na realização das mesmas, não podendo, no entanto, deduzir o imposto contido nas aquisições de bens e serviços necessários à sua concretização.

3. Isto porque, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, "*só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para realização das seguintes operações: a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas*".

4. O âmbito de aplicação da alínea 9) do artigo 9.º do CIVA restringe-se às operações ali enumeradas - prestações de serviços que tenham por objeto o ensino - quando efetuadas pelos estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou por estabelecimentos que prossigam fins análogos e que se encontrem devidamente reconhecidos pelo ministério competente.

5. Sobre a última parte da norma, tem-se entendido que este reconhecimento pelo ministério competente exige uma certificação expressa de que o ensino praticado por essa entidade integra os objetivos do Sistema Nacional de Educação.

6. A isenção é aplicada aos outputs da entidade por ela abrangida, aos serviços que realiza e aos bens que transmita, e não aos seus inputs, aos bens e serviços que adquira para a realização da operação isenta - prestação de serviços que tenha por objeto o ensino, realizada aos alunos dos estabelecimentos indicados na norma.

7. O transporte escolar, em concreto, é considerado uma prestação de serviços conexas com o ensino. Como tal, quando este serviço é prestado pelas entidades referidas na norma, está isento do imposto.

8. Pretende-se, com esta norma, facilitar o acesso dos alunos ao ensino, afastando-os da obrigação de suportar imposto na prestação de serviços que lhes é efetuada.

III - A Partilha de Competências entre Ministério da Educação e Municípios, no âmbito da Ação Social Escolar.

9. Sobre a realização de prestações de serviços conexas com o ensino, cabe notar que a responsabilidade do Estado pela prestação dos apoios no âmbito da ação escolar é partilhada entre administração central e municípios, nos termos do Decreto-lei n.º 55/2009, de 2 de março, do Decreto-Lei n.º 144/2008, de 28 de julho e da demais legislação que regula as respetivas áreas de competência.

10. O Decreto-Lei n.º 55/2009 estabeleceu o regime jurídico aplicável ao funcionamento dos apoios concedidos no âmbito da ação social escolar, aplicando-se às crianças e alunos que frequentem a educação pré-escolar e os ensinos básico e secundário em estabelecimentos de ensino públicos, ou particulares e cooperativos em regime de contrato de associação.

11. Mais recentemente, a Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro estabeleceu como competência da câmara municipal, nomeadamente, "assegurar, organizar e gerir os transportes escolares" (cf. respetivamente, as alíneas gg) do n.º 1 do artigo 33.º).

12. Face à partilha de competências entre Ministério da Educação e municípios, no plano da ação social escolar, podendo estes últimos assumir, por exemplo, o fornecimento de refeições escolares, a administração fiscal passou a admitir que as mesmas, ainda que fornecidas pelos municípios, podendo, para tal, realizar parcerias com outras entidades, são isentas do imposto, apesar de tal não constar expressamente da norma.

13. A par das refeições escolares, também os transportes escolares, sendo prestações de serviços conexas com o ensino, quando realizados pelos municípios, podem beneficiar desta isenção.

14. Foi esta a questão prática sobre a qual incidiu o Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 933/2008 - XVII, exarado na informação n.º 1670, de 21.08.2008 da DSIVA, que expõe o seguinte: - Para efeitos do n.º 9 do artigo 9.º. do CIVA, *"as transmissões de bens ou prestações de serviços (...) consideram (-se) conexas (...) quando, em termos comuns, revistam um carácter de complementaridade em relação às actividades desenvolvidas pelas entidades nelas referidas, como é o caso da alimentação e transporte, quando efectuados directamente por aqueles estabelecimentos*

aos seus alunos. - Refira-se, contudo que, por despacho de 2007.02.26, do Senhor Subdirector-Geral, em substituição do Director-Geral, exarado na informação n.º 1133 de 2007.02.16, foi entendido que, se no âmbito da delegação de competências do Ministério da Educação, forem transferidas para os municípios as competências em matéria de acção social, nomeadamente o fornecimento de refeições e transportes protocolados em parceria com outras entidades, a isenção prevista no n.º 9 do artigo 9.º do CIVA é extensível, para aqueles serviços, à entidade que se encontra abrangida pelo protocolo."

15. Deve concluir-se, pois, quanto a este tema, que para além do fornecimento de serviços de transportes escolares pelos estabelecimentos expressamente mencionados na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA, a isenção pode ser extensível também ao fornecimento do transporte aos alunos, por parte do município.

16. Porém, o fornecimento destes serviços por terceiros não se encontra abrangido pela norma de isenção, não se lhe aplicando a isenção da alínea 9) do artigo 9.º do CIVA.

17. Isto, sem prejuízo da possibilidade de alguns prestadores de serviços poderem beneficiar da aplicação do Regime Especial de Isenção, se verificados os requisitos previstos no artigo 53.º do CIVA ou da sua atividade poder ser abrangida por outra isenção do artigo 9.º do CIVA.

18. O entendimento de que determinadas entidades, por serem protocoladas com os municípios, estariam isentas de IVA, ao abrigo da alínea 9) do artigo 9.º, quando lhes forneçam os serviços em causa, poderia ser causador de distorções de concorrência face à prestação de serviços de natureza idêntica por outros sujeitos passivos.

19. No caso concreto, trata-se de apreciar o enquadramento de uma prestação de serviços realizada por uma empresa transportadora a um Município, no âmbito de um contrato celebrado entre as partes que tem por objeto a prestação de serviços de transporte escolar.

20. Mediante o referido contrato, cuja cópia se encontra em anexo ao pedido, a Requerente obriga-se a pagar à empresa o montante convencionado, ao qual acresce a taxa de IVA em vigor, e aquela obriga-se a realizar os circuitos definidos, emitindo fatura mensal e por lote, considerando-se a obrigação vencida com a aceitação da prestação dos serviços objeto do contrato.

21. A despesa do contrato é satisfeita pela dotação orçamental prevista.

22. Para efeitos de IVA, a prestação de serviços efetuada pela empresa transportadora à Requerente configura uma operação sujeita a imposto e dele não isenta, por falta de enquadramento na alínea 9) do artigo 9.º do Código do IVA.

23. As prestações de serviços que tenham por objeto o ensino, as transmissões de bens e prestações de serviços conexos, apenas beneficiam de isenção do imposto quando realizadas aos alunos pelas entidades referidas na norma, ou, apesar de aí não estar expressamente previsto, pelos Municípios no âmbito das suas competências em sede de acção social escolar.

24. No caso, sendo o serviço de transporte efetuado à Requerente, por outra entidade, no âmbito da sua atividade económica, os requisitos para aplicação desta isenção não se encontram preenchidos.

25. Assim, ao serviço de transporte contratualizado deve ser aplicada a taxa reduzida de IVA de 6%, por força da aplicação da verba 2.14 da Lista I ("Bens e serviços sujeitos a taxa reduzida"), anexa ao Código do IVA, podendo a prestadora dos serviços exercer o correspondente direito à dedução.

26. Não obstante, os montantes eventualmente cobrados pela Requerente aos alunos, por serviços conexos com o ensino, encontram-se isentos de IVA ao abrigo da referida alínea 9) do artigo 9.º do CIVA.

IV - Conclusão:

27. A alínea 9) do artigo 9.º do Código do IVA isenta as prestações de serviços que tenham por objeto o ensino quando efetuadas pelos estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou por estabelecimentos que prossigam fins análogos e que se encontrem devidamente reconhecidos pelo ministério competente. Isenta, ainda, as transmissões de bens e prestações de serviços conexas com o ensino, realizadas por aquelas entidades.

28. Entende-se que quando as operações em causa sejam realizadas pelos Municípios aos alunos estão também isentas do imposto, dadas as suas competências em sede de acção social escolar.

29. O transporte escolar, em concreto, é considerado uma prestação de serviços conexas com o ensino. Como tal, quando este serviço é prestado por aquelas entidades aos alunos, está isento do imposto.

30. No caso concreto, trata-se de apreciar o enquadramento de uma prestação de serviços realizada por uma empresa transportadora a um Município, no âmbito de um contrato celebrado entre as partes que tem por objeto a prestação de serviços de transporte escolar.

31. Para efeitos de IVA, a prestação de serviços efetuada pela empresa transportadora à Requerente configura uma operação sujeita a imposto e dele não isenta, por falta de enquadramento na alínea 9) do artigo 9.º do Código do IVA, na medida em que não se verificam os critérios de ordem subjetiva para aplicação da mesma. Como tal, deve ser tributada à taxa reduzida de 6%, por enquadramento na verba 2.14 da Lista I, anexa ao citado Código.