

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA
Artigo: 18º
Assunto: Isenções – Coop. de Serviços - Impossibilidade de aplicação da al. 21) do art. 9º
Processo: nº 4185, por despacho de, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral.
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.

I - PONTO PRÉVIO

Através de ofício, foi o requerente notificado, que em conformidade com a decisão de deferimento proferida em sede de recurso hierárquico, apresentado contra o despacho de arquivamento do pedido de informação vinculativa n.º, podia submeter o pedido de informação vinculativa.

I - FACTOS APRESENTADOS

"O signatário, na sequência e em conformidade com o ofício n.º, de 25/09/2012, da Direção de Serviços do IVA, em que se informa que poderá submeter-se novo pedido à Administração Fiscal, vem requerer, através da sua advogada, e ao abrigo do artigo 68º da Lei Geral Tributária, informação vinculativa sobre o enquadramento tributário (isenção em IVA), das atividades efetuadas por entidade a constituir sob a forma jurídica de cooperativa (Cooperativa de Ser., CRL).

1. A cooperativa (em constituição), com respeito pelas disposições aplicáveis ao setor cooperativo, estatutos e demais legislação relevante, terá como objetivo assegurar, com maior eficiência, economia de meios e melhor qualidade, um conjunto de serviços no âmbito hospitalar aos seus futuros sócios, pessoas coletivas. O objeto social da cooperativa será exclusivamente a prestação de serviços de limpeza, desinfeção e saneamento dos respetivos estabelecimentos hospitalares dos seus membros (cf. projeto de estatutos, em anexo), sendo que esses serviços são diretamente necessários ao exercício da atividade dos mesmos, constituindo atividades habituais que se encontram isentas nos termos do n.º 2 do artigo 9º do CIVA.

2. Simultaneamente, o valor das contraprestações exigidas aos membros da cooperativa corresponderá ao reembolso exato da parte das despesas que couberem a cada um deles, sendo calculado de forma rigorosa em função dos serviços efetivamente prestados e recorrendo a métodos de custeio contabilisticamente relevantes. Mais se entende deixar claro que, e em conformidade com as orientações administrativas divulgadas pela Administração Fiscal (cf. ofício -circulado n.º 30.084, de 2/12/2005, da Direção de Serviços do IVA), será a essas prestações de serviços que se aplicarão as regras relativas ao imposto e não, naturalmente, "às várias componentes que poderiam resultar de uma desagregação individualizada dos

inputs e custos incorridos e necessários à respetiva prestação".

3. Face ao exposto e para dirimir eventuais dúvidas quanto ao acerto do seu entendimento, vem requerer a V. Exa se digne prestar Informação Vinculativa, no sentido de confirmar que:

i) desde que se mostre cumprido o objeto social da Cooperativa, concretizado exclusivamente em atividades de prestação de serviços de limpeza, desinfeção e saneamento dos respetivos estabelecimentos hospitalares dos seus membros, serviços esses diretamente necessários ao exercício da atividade dos mesmos;

ii) o valor das contraprestações exigidas aos seus membros corresponda ao reembolso exato da parte das despesas que cabem a cada um deles, atenta a natureza dos serviços efetivamente prestados aos seus destinatários;

iii) e se verifiquem as demais condições exigidas pelas alíneas 21) e 22) do artigo 9º do Código do IVA; a atividade da cooperativa beneficiará da referida isenção de IVA nas prestações de serviços fornecidas aos seus membros, eles próprios exercendo atividades isentas, dado o enquadramento da situação exposta nos objetivos prosseguidos pelo legislador, conforme já ocorre, aliás, em outros ordenamentos tributários europeus, casos de França, Espanha e Itália, por exemplo."

II - ANÁLISE E ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

1. Nos termos do art.º 1º, n.º 1 do Código do IVA (CIVA), estão sujeitas a IVA, as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal. No âmbito deste imposto, são consideradas prestações de serviços todas as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens (art.º 4º n.º 1 do CIVA).

2. Em conformidade com o art.º 2º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA (CIVA) são sujeitos passivos de IVA, as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e das profissões livres. Configuram ainda regras de incidência subjetiva do imposto, as situações elencadas nas restantes alíneas do n.º 1 do mesmo artigo.

3. Está em causa averiguar se as prestações de serviços de limpeza, desinfeção e saneamento, realizadas por um sujeito passivo de imposto, na situação apresentada pelo requerente, podem beneficiar da isenção prevista no n.º 21 do art.º 9º do CIVA.

4. A citada norma, prevê que se encontram isentas de imposto; *"As prestações de serviços fornecidas aos seus membros por grupos autónomos de pessoas que exerçam uma atividade isenta, desde que tais serviços sejam diretamente necessários ao exercício da atividade e os grupos se limitem a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes incumbe nas despesas comuns, desde que, porém, esta isenção não seja suscetível de provocar distorções de concorrência "*.

5. Estabelece ainda o n.º 22 do mesmo artigo que, *"Para efeitos do disposto no número anterior considera-se que os membros do grupo autónomo ainda*

exercem uma atividade isenta, desde que a percentagem da dedução determinada nos termos do art.º 23º do CIVA não seja superior a 10%".

6. A isenção prevista no art.º 21º do CIVA, constitui a transposição para o direito interno, do artigo 132º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006 (diretiva IVA), de acordo com o qual, "Os Estados - Membros isentam as seguintes operações: (...) f) As prestações de serviços efetuadas por agrupamentos autónomos de pessoas que exerçam uma atividade isenta ou relativamente à qual não tenham a qualidade de sujeito passivo, tendo em vista prestar aos seus membros os serviços diretamente necessários ao exercício dessa atividade, quando os referidos agrupamentos se limitarem a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes corresponde nas despesas comuns, desde que tal isenção não seja suscetível de provocar distorções de concorrência;"

7. Constitui jurisprudência reiterada do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), que as disposições que permitem subtrair uma operação do campo de aplicação do IVA, são, em virtude do seu caráter derogatório, de interpretação estrita, em conformidade com os fins para os quais foram estabelecidas. É também jurisprudência assente que as referidas isenções constituem noções autónomas do direito comunitário que têm como objetivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro.

8. Alega o requerente, em síntese, que a atividade da Cooperativa a constituir, se encontrará isenta de IVA, desde que: se mostre cumprido o objeto social da Cooperativa, concretizado exclusivamente em atividades de prestação de serviços de limpeza, desinfeção e saneamento dos respetivos estabelecimentos hospitalares dos seus membros, serviços esses diretamente necessários ao exercício da atividade dos mesmos; o valor das contraprestações exigidas aos seus membros corresponda ao reembolso exato da parte das despesas que cabem a cada um deles, atenta a natureza dos serviços efetivamente prestados aos seus destinatários; e se verifiquem as demais condições exigidas nos números 21 e 22 do artigo 9º do Código do IVA.

9. Importa sublinhar, que nas demais condições referidas na lei, se inclui a exigência contida na parte final do n.º 21 do art.º 9º, que restringe o âmbito de aplicação da disposição, aos casos em que a isenção não seja suscetível de provocar distorções de concorrência.

10. Resulta das normas em causa, que a aplicação da isenção prevista nos números 21 e 22 do art.º 9º do CIVA, depende da verificação, cumulativa, das seguintes condições: as operações devem ser qualificadas como prestações de serviços, estando excluídas as transmissões de bens; as prestações de serviços têm de ser efetuadas por grupos autónomos de pessoas aos seus membros; os serviços têm de ser diretamente necessários ao exercício da atividade isenta dos membros do grupo; a contraprestação dos serviços é o reembolso exato da parte das despesas comuns correspondente a cada um dos membros; a aplicação da isenção não pode ser suscetível de provocar distorções na concorrência.

11. O Tribunal de Justiça da União Europeia, no âmbito de um processo sobre a isenção dos serviços prestados por um agrupamento de empresas do setor segurador, que efetuava, por conta dos seus membros, a peritagem dos danos de veículos sinistrados, já se pronunciou sobre a interpretação a

conferir ao artigo 132º, n.º 1, alínea f) da Directiva.

12. De acordo com a referida jurisprudência, a isenção foi instituída para evitar que as prestações que o legislador comunitário pretendeu isentar não vejam o seu custo agravado em razão do IVA, pelo facto de o operador ter sido levado, para as poder oferecer, e provavelmente porque a dimensão da sua empresa a isso o obrigou, a colaborar com outros profissionais que comercializam os mesmos serviços, através de uma estrutura comum que se encarregue de certas atividades necessárias à realização dessa prestação.

13. Da análise das citadas disposições à situação apresentada pelo requerente, verifica-se que os condicionalismos relativos à qualificação das operações como prestações de serviços, efetuadas por um grupo autónomo aos seus membros, pessoas singulares ou coletivas, cuja atividade seja a prestação de serviços médicos e sanitários isentos de Imposto sobre o Valor Acrescentado, não é questionável face ao preceituado no CIVA.

14. Já quanto ao critério adotado para o reembolso das despesas, levantam-se algumas dúvidas, quanto à sua correspondência com o previsto no n.º 21 do art.º 9º do CIVA. Refere esta disposição que a contraprestação exigida pelo agrupamento aos seus membros se deve limitar, ao "reembolso exato da parte que lhes incumbe nas despesas comuns". Tal significa, por um lado, que o agrupamento não deve ter por finalidade o lucro, uma vez que a prestação de serviços apesar de onerosa deve ser faturada ao preço de custo, e por outro, que existe uma estrutura comum criada para a prestação dos serviços, daí que as despesas em causa sejam comuns (ainda que a sua repartição seja feita segundo o critério adotado nos estatutos).

15. No caso em apreço, não fica claro qual a estrutura criada pelo agrupamento que é comum, dado que se refere que os serviços poderão ser desenvolvidos quer pela cooperativa com pessoal próprio da sua equipa, quer com pessoal da equipa dos seus membros, ou, ainda, contratando terceiros

16. Assim sendo, o grupo - que conforme refere o requerente, vai pedir o reembolso atenta a natureza dos serviços prestados - não se limita a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes incumbe nas despesas comuns, uma vez que a estrutura que presta os serviços não é comum.

17. Para além das condições já analisadas, os serviços prestados pelo agrupamento, têm ainda de contribuir de forma diretamente necessária para a atividade dos seus membros, que é, recorde-se, isenta.

18. Assim, excluem-se do âmbito de aplicação da citada disposição, os serviços que, dado o seu carácter geral, não se encontram vinculados de uma forma, não só necessária, mas também direta, à atividade desenvolvida pelos membros do agrupamento.

19. Os serviços de limpeza, desinfeção e saneamento, são serviços de carácter geral que, embora evidentemente necessários, não se encontram diretamente relacionados com os serviços médico sanitários prestados pelos estabelecimentos hospitalares.

20. Relativamente às distorções de concorrência, o TJUE, afirmou que a concessão da isenção deve ser recusada, se existir um forte grau de probabilidade, que essa isenção é suscetível por si só, de afastar os operadores independentes do mercado em que o agrupamento que reivindica

a isenção exerce a sua atividade. Trata-se de determinar se a isenção concedida a um e a tributação do outro constituem a causa determinante pela qual os operadores independentes são, de facto, excluídos do mercado.

21. Foi essa a posição adotada pela Comissão, nas observações apresentadas ao Tribunal no processo anteriormente citado, nas quais defende que uma isenção de serviços de limpeza, é suscetível de provocar uma distorção de concorrência pois não se trata de uma especialização particular nem de uma limitação da clientela a um setor bem definido.

22. Face ao exposto, conclui-se que a situação descrita no presente pedido de informação vinculativa não preenche todos os condicionalismos fixados no n.º 21 do art.º 9º do CIVA, pelo que não pode beneficiar da isenção prevista na citada disposição.