

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 9º

Assunto: Isenções - Atividades por si desenvolvidas de creche e CATL e fornecimento de refeições aos educandos.

Processo: nº **8550**, por despacho de 2015-05-28, 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.

No presente pedido de informação vinculativa a requerente solicita esclarecimento sobre a aplicabilidade da isenção do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) às atividades por si desenvolvidas de creche e CATL, bem como ao fornecimento de refeições aos educandos.

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. A requerente encontra-se registada para efeitos fiscais com a atividade de "Educação Pré-Escolar" - CAE 85100 tendo, em sede deste imposto, enquadramento no regime de tributação, com periodicidade trimestral, desde 1994.02.01 (data do início de atividade).

2. Tendo, desde 2014.05.14, licença de funcionamento para as respostas sociais de creche e CATL, emitidas pela Segurança Social (Centro Distrital de ...) solicita esclarecimento se, pelo exercício destas atividades, se encontra abrangida pela isenção do artigo 9.º do CIVA e, nessa eventualidade, o procedimento a adotar.

3. Solicita, ainda, esclarecimento sobre a possibilidade do fornecimento de refeições aos educandos poder ser, também, abrangido pela isenção do artigo 9.º do CIVA.

ENQUADRAMENTO LEGAL

4. Em sede de IVA a atividade desenvolvida por estabelecimentos de apoio social está contemplada na alínea 7) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) que determina 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 atividade 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 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"*.

5. A isenção prevista nesta norma, abrange assim, 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 (Ofício-Circulado n.º 30071, de 2004.06.24, da DSIVA) desde que, neste caso, a utilidade social se veja reconhecida.

6. Deste modo, para beneficiar da isenção prevista na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, torna-se necessário que as entidades privadas que desenvolvem atividades de apoio social (no caso, creche e CATL), obtenham o reconhecimento de utilidade social, nos termos do Decreto-Lei n.º 64/2007, de 14 de março (alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 99/2011, de 28 de setembro).

7. No entanto, uma vez que esta isenção não tem caráter optativo, ou seja não é passível de renúncia, o sujeito passivo deve, uma vez reconhecida a utilidade social, transitar para o enquadramento do artigo 9.º, mediante a apresentação de uma declaração de alterações.

ANÁLISE DA SITUAÇÃO E CONCLUSÃO

8. Para análise da questão colocada a requerente enviou cópia das licenças de funcionamento emitidas pelo Centro Distrital de ..., verificando-se que, em 2014.05.14, foi emitida a Licença de Funcionamento n.º 9/2014, respeitante à resposta social de creche e a Licença de Funcionamento n.º 10/2014, respeitante à resposta social de CATL, nos termos do Decreto-Lei n.º 64/2007, de 14 de março, alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 99/2011, de 28 de setembro.

9. A requerente encontra-se, assim, devidamente licenciada considerando-se, por tal facto, de utilidade social.

10. Deste modo, as prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas, efetuadas no âmbito da atividade de creche e de centro de atividade de tempos livres, nomeadamente o transporte e a alimentação, beneficiam da isenção referida na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, desde que fornecidas aos próprios utentes.

11. De facto, 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 efetuadas a terceiros, ainda que no exercício da sua atividade ou como sua consequência (ofício-circulado n.º 115934, de 1988.12.19).

12. Refira-se que esta isenção se caracteriza pelo facto de os sujeitos passivos que dela beneficiam, não liquidarem IVA nas suas operações, mas também não poderem deduzir o IVA suportado nas aquisições dos bens e serviços necessários à sua atividade.

13. Atendendo a que a requerente se encontra enquadrada, em sede de IVA, no regime de tributação, deve proceder à alteração do seu enquadramento, mediante apresentação de uma declaração de alterações, de modo a que o mesmo reflita as operações isentas que não conferem direito à

dedução (artigo 9.º do CIVA). Se praticar simultaneamente operações isentas (que não conferem direito a dedução do imposto) e operações sujeitas (que conferem direito a dedução do imposto), fica enquadrado como sujeito passivo misto, caso em que, para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços, deve atender à disciplina do artigo 23.º do CIVA, devendo indicar qual o método de dedução a utilizar: método de percentagem de dedução, denominado prorata, ou o método da afetação real. A declaração de alteração produz efeitos a partir da data do licenciamento antes referido.

14. Na circunstância de exercer exclusivamente a atividade isenta nos termos da alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, não obstante a isenção vigorar a partir da data do respetivo licenciamento, implicando que a requerente, a partir da mesma, não possa liquidar nem deduzir imposto, importa fazer referência ao n.º 4 do artigo 29.º do mesmo diploma, tendo em conta o enquadramento anterior no regime de tributação. Esta norma estabelece que *"Se, por motivos de alteração da atividade, o sujeito passivo passar a praticar exclusivamente operações isentas que não conferem direito à dedução, a dispensa do envio da declaração referida na alínea c) do n.º 1 produz efeitos a partir de 1 de Janeiro do ano civil seguinte àquele em que é apresentada a respetiva declaração"*.

15. Tal significa que a requerente passa a realizar operações isentas ao abrigo do artigo 9.º do CIVA, desde a data do reconhecimento pelas entidades competentes, devendo, a partir dessa data, agir em conformidade com tal enquadramento. No entanto, só fica dispensada do envio das declarações periódicas a partir de 2015.01.01.

16. Nas declarações periódicas a entregar para cumprimento do determinado no n.º 4 do artigo 29.º do CIVA deve apenas relevar, no campo 9 do quadro 06, o valor das operações isentas que não conferem o direito à dedução, sem prejuízo de eventuais regularizações de imposto correspondente a períodos anteriores (enquanto enquadrado no regime de tributação), que não configurem, no entanto, qualquer das mencionadas no ponto seguinte (17).

17. Na última declaração periódica deve, ainda, efetuar as regularizações de imposto que se mostrem devidas, nomeadamente:

- Quanto a eventuais bens do ativo imobilizado que tenham estado afetos à atividade tributada e que passaram a estar afetos à atividade isenta, deve atender ao disposto no n.º 5 e na alínea a) do n.º 6 do artigo 24.º do CIVA, isto é, deve proceder à regularização do imposto que foi deduzido aquando da aquisição desses bens (pelo período ainda não decorrido até esgotar o prazo da regularização). Esta regularização, a favor do Estado, deve constar na declaração periódica (campo 41 do quadro 06) do último período do ano a que respeita.

- Quanto a outros bens, nomeadamente existências, deve atender ao disposto na alínea g) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA., isto é, deve proceder à liquidação do respetivo imposto, considerando como valor tributável, nos termos da alínea b) do n.º 2 do art.º 16.º do CIVA, o valor de aquisição dos bens a que alude a citada norma.

18. Por último, importa referir que pela análise às declarações periódicas entregues até ao período de imposto de 15.03T se verifica que a requerente

procedeu à liquidação e dedução do imposto. Caso o imposto liquidado após o licenciamento da atividade exercida se refira à prática de operações isentas, o mesmo considera-se indevidamente liquidado, não existindo, igualmente, direito à dedução do imposto suportado.

19. Face ao exposto, propõe-se que seja dado conhecimento dos elementos do presente procedimento ao Serviço Regional competente da Autoridade Tributária e Aduaneira