

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 9.º, al.s 7) e 8).

Assunto: Isenções – IPSS - Prestações de serviços - "dinamização/funcionamento dos espaços de convívio e lazer" - "dinamização de equipamentos e atividades recreativas.

Processo: **nº 10956**, por despacho de 2017-01-18, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação).

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 o enquadramento, em sede de IVA, dos serviços de carácter social e recreativo que presta aos utentes, mas que são custeados pelas Juntas de Freguesia do Concelho de e pela Associação de Pais e Encarregados de Educação do Agrupamento de Escolas daquele Concelho.

OS FACTOS E O PEDIDO

1. Conforme declaração emitida, em ..., pela Direção-Geral da Segurança Social, cuja cópia é enviada em anexo ao pedido de informação, a Requerente é reconhecida, desde ..., como Cooperativa de Solidariedade Social, que prossegue os objetivos previstos no artigo 1.º do Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de fevereiro, sendo equiparada a estas instituições e aplicando-se-lhe o mesmo estatuto de direitos, deveres e benefícios, designadamente fiscais, de harmonia com o despacho n.º 13 799/99 (2.ª Série), de 23 de junho, do Ministro do Trabalho e da Solidariedade.

2. A requerente exerce a título principal a atividade que tem por base a CAE 88900 - "Outras actividades de apoio social sem alojamento, n.e." e a título secundário as atividades que têm por base as seguintes classificações de atividade económica: CAE 82990 - "Outras actividades de serviços prestados às empresas, n.e."; CAE 86100 - "Actividades dos estabelecimentos de saúde com internamento"; CAE 93293 - "Organização de actividades de animação turística" e CAE 93294 - "Outras actividades de diversão e recreativas, n.e.".

3. Em sede de IVA tem enquadramento no regime de tributação, com periodicidade trimestral, utilizando para efeitos da dedução do imposto suportado, o método de afetação real.

4. De acordo com o instituído nos seus Estatutos, que envia em anexo ao pedido de informação, a Requerente tem como objeto principal "(...) a prestação de serviços de interesse geral e a promoção do acesso dos cidadãos a bens e serviços essenciais, designadamente apoio social e cuidados de saúde, na área do Município de ... e no âmbito das atribuições e competências fixadas aos Municípios".

5. Tendo em vista aquelas duas vertentes - ação social e saúde - a Requerente pretende realizar serviços de caráter social e recreativo, através da dinamização dos espaços de convívio e lazer para idosos existentes no Concelho de ..., sendo tais serviços disponibilizados ao utente de forma gratuita.

6. De facto, e conforme refere, os serviços serão prestados diretamente aos utentes sendo, contudo, custeados pelas Juntas de Freguesia, mediante a "prévia tramitação e homologação do respetivo procedimento concursal de Ajuste Direto", e pela Associação de Pais e Encarregados de Educação do Agrupamento de Escolas de ..., mediante contrato de prestação de serviços a celebrar.

7. A Requerente pretende, assim, ser esclarecida quanto ao correto enquadramento, em sede de IVA, das prestações de serviços que pretende levar a cabo.

8. Sobre o assunto em análise no presente pedido de informação, a Requerente faz uma proposta de enquadramento tributário, na qual defende que:

- a dinamização/funcionamento dos espaços de convívio e lazer consubstanciam prestações de serviços isentas nos termos da alínea 6) ou da alínea 7) do artigo 9.º do CIVA; e que
- a dinamização de equipamentos e atividades recreativas merece acolhimento na isenção prevista na alínea 8) do mesmo artigo 9.º.

9. A propósito da aplicação da alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, segundo a qual estão isentas *"As prestações de serviços efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de actividades artísticas, desportistas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas actividades"*, a Requerente defende que: **i)** o requisito de "que explorem" não implica que sejam equipamentos próprios nem sequer que os explorem em exclusividade e que, **ii)** o requisito que os serviços sejam prestados *"a pessoas que pratiquem essas actividades"* se encontra verificado, uma vez que as Juntas de Freguesia e a Associação de Pais e Encarregados de Educação apenas intervêm como entidades que assumem o pagamento dos serviços (no quadro do seu propósito de benefício das pessoas sem recursos), sendo estes efetivamente prestados diretamente pela Requerente às pessoas que praticam as atividades.

APRECIÇÃO DO PEDIDO

"DINAMIZAÇÃO/FUNIONAMENTO DOS ESPAÇOS DE CONVÍVIO E LAZER"

10. A alínea 6) do artigo 9.º do CIVA isenta de imposto *"As transmissões de bens e as prestações de serviços ligadas à segurança e assistência sociais e as transmissões de bens com elas conexas efetuadas pelo sistema de segurança social, incluindo as instituições particulares de solidariedade social. (...)"*.

11. Por sua vez, a alínea 7) do mesmo artigo isenta 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, ainda que os serviços sejam prestados fora das suas instalações".

12. Tais isenções têm por base o previsto nas alíneas g) e h) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro (Diretiva IVA).

13. A isenção consignada na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA 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 (Ofício-Circulado n.º 30071 de 2004.06.24, da DSIVA). Refira-se que a possibilidade de um Estado-Membro estender a isenção a entidades que prossigam fins lucrativos foi confirmada pelo Acórdão proferido em 26 de maio de 2005, no Processo C-498/03 do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

14. Esta isenção abrange somente as prestações de serviços e transmissões de bens efetuadas aos próprios utentes dos estabelecimentos ou equipamentos referidos na norma de isenção, não se aplicando, conseqüentemente, às prestações de serviços e transmissões de bens efetuadas a terceiros, ainda que no exercício da sua atividade normal ou como consequência desta (Ofício-Circulado n.º 115934, de 1988.12.19).

15. Considerando as disposições legais anteriormente referidas e sendo a Requerente equiparada a uma Instituição Particular de Solidariedade Social beneficiária das isenções previstas nas alíneas 6) e 7), ambas do artigo 9.º do CIVA, nomeadamente no que se refere a ações de solidariedade social, de apoio a idosos, e no apoio às famílias e comunidades socialmente desfavorecidas.

16. No caso concreto, a Requerente propõe-se levar a cabo prestações de serviços que se consubstanciam na dinamização de espaços de convívio e lazer para idosos do Concelho de ..., que são custeados pelas Juntas de Freguesia e pela Associação de Pais e Encarregados de Educação.

17. De acordo com o que refere, o pagamento pelas Juntas de Freguesia é efetuado mediante a "prévia tramitação e homologação do respetivo procedimento concursal de Ajuste Direto" e, o pagamento pela Associação de Pais e Encarregados de Educação tem por base um contrato de prestação de serviços.

18. Afigurando-se que os serviços em análise não merecem acolhimento na isenção da alínea 6) do artigo 9.º do CIVA, podem verificar-se, em sede deste imposto, duas situações:

18.1. Caso os serviços, visando a prossecução dos objetivos estatutários da Requerente, sejam prestados aos utentes diretos dos equipamentos pertencentes à própria Requerente, merecem acolhimento na isenção consignada na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, não obstante o seu pagamento seja efetuado por uma entidade terceira, substituindo-se ao utente.

18.2. Na circunstância de não se encontrarem verificados os condicionalismos estabelecidos na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, ou seja, se os serviços em causa não forem efetuados aos utentes diretos dos equipamentos da Requerente, considera-se que tais operações, porque extravasam o âmbito da citada isenção, são sujeitas a tributação à taxa normal prevista no artigo 18.º do mesmo diploma.

"DINAMIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E ATIVIDADES RECREATIVAS"

19. Nos termos da alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, estão isentas de IVA *"As prestações de serviços efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de actividades artísticas, desportistas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas actividades"*.

20. Esta disposição tem por base a alínea m) do número 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, que determina que os Estados-Membros isentam *"Determinadas prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, efectuadas por organismos sem fins lucrativos a pessoas que pratiquem desporto ou educação física"*.

21. Sobre a interpretação a atribuir à designação "pessoas que pratiquem desporto" mencionada na alínea m) do número 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, o entendimento proferido pela jurisprudência do TJUE considera que, não obstante o facto de que apenas as pessoas singulares praticam desporto, embora possam fazê-lo em grupo, *"(...) a identidade do destinatário formal de uma prestação de serviços e a forma jurídica sob a qual este desta beneficia não são pertinentes"*, pelo que a isenção *"(...) abrange igualmente, no contexto de pessoas que praticam desporto, prestações de serviços fornecidas a pessoas colectivas e a associações não registadas, desde que (...) essas prestações tenham uma estreita conexão com a prática do desporto e sejam indispensáveis à sua realização, sejam efectuadas por organismos sem fins lucrativos e que os beneficiários efectivos das referidas prestações sejam pessoas que praticam desporto"* (Acórdão proferido em 16 de Outubro de 2008, no Processo C-253/07).

22. Face a este entendimento, considera-se que a isenção consignada na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA abrange, ainda, as prestações de serviços fornecidas a pessoas coletivas e associações não registadas, desde que os beneficiários efectivos das prestações de serviços sejam pessoas que praticam desporto.

23. Atendendo à constituição da Requerente (Cooperativa de Solidariedade Social equiparada às IPSS) e aos fins a que se propõe de acordo com o

estabelecido nos seus Estatutos, afigura-se que, pelas prestações de serviços que se consubstanciam na "dinamização de equipamentos e atividades recreativas", para pessoas sem recursos financeiros, pode beneficiar da isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, ainda que estes serviços sejam financiados pelas Juntas de Freguesia e Associação de Pais e Encarregados de Educação.

CONCLUSÃO

24. Por todo o exposto, pode concluir-se, atentas as normas legais supra mencionadas e os entendimentos proferidos através da jurisprudência do TJUE, que:

i) A Requerente pode beneficiar, pelos serviços que intitula como "dinamização/funcionamento dos espaços de convívio e lazer", da isenção contemplada na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, se tais serviços forem prestados aos utentes diretos dos equipamentos pertencentes à Requerente, não obstante o pagamento dos mesmos ser efetuado por uma entidade terceira.

Caso contrário, não se encontrando verificados aqueles pressupostos, as operações são sujeitas a tributação à taxa normal prevista no artigo 18.º do mesmo diploma.

ii) A Requerente pode beneficiar da isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, pelos pagamentos efetuados pelas Juntas de Freguesia e pela Associação de Pais e Encarregados de Educação, pela prestação de serviços que denomina de "dinamização de equipamentos e atividades recreativas" desde que estes se refiram a serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto e cujos beneficiários efetivos sejam as pessoas que praticam o desporto.