

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: art.s 9º, 12º, 16º.

Assunto: Enquadramento – Operações desenvolvidas por uma associação humanitária sem fins lucrativos - Cuidados de saúde, desportivas, culturais e recreativas, de carácter social, aluguer de um pavilhão desportivo, donativos, subsídios e quotas pagas pelos seus associados

Processo: **nº 13086**, por despacho de 09-05-2018, 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 associação humanitária, sem fins lucrativos, que tem por "finalidade principal a protecção desinteressada de pessoas e bens, doentes ou náufragos e a extinção de incêndios, detendo e mantendo em actividade, para o efeito, um Corpo de Bombeiros Voluntários ou Misto, que se regerá por regulamento próprio aprovado pela entidade competente, com observância do definido no regime jurídico dos corpos de bombeiros e demais legislação aplicável, sem prejuízo das disposições aplicáveis e previstas nos presentes estatutos e regulamento geral interno da Associação", conforme decorre do n.º 1 do artigo 3.º dos respetivos Estatutos.

2. Por sua vez, o n.º 2 daquele artigo acrescenta que em "estrita observância do seu fim não lucrativo e sem prejuízo do seu objectivo principal, a Associação pode desenvolver outras actividades, individualmente ou em associação, com outras pessoas singulares ou colectivas, desde que permitidas por deliberação da Assembleia Geral, nomeadamente:

- a) A prestação de cuidados de saúde, actividades desportivas, culturais e recreativas, conducentes a uma melhor preparação física e intelectual dos seus associados;
- b) Actividades de carácter social de apoio à comunidade em qualquer situação de carência que justifique uma atuação humanitária;
- c) Pode ainda desenvolver outras actividades, a título gratuito ou remunerado, com ou sem fins lucrativos, nomeadamente a prestação de serviços, comerciais ou industriais, individualmente ou através de parceria, associação ou por qualquer outra forma legalmente prevista, desde que os lucros dessas actividades revertam para fins estatutários".

3. Face ao exposto, a requerente questiona o seguinte:

- (i) Se a prestação de serviços de cuidados de saúde, nomeadamente, consultas médicas e tratamentos de fisioterapia, prestados por médicos e profissionais devidamente qualificados, mas faturados diretamente aos associados e a não associados, pode beneficiar da isenção de IVA prevista na alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA);

- (ii) Se o "aluguer" a associados e a não associados de um pavilhão desportivo, que pertence às suas instalações, para o exercício de atividades desportivas, se encontra abrangido pela isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA;
- (iii) Se os donativos estão sujeitos a IVA;
- (iv) Se os subsídios estão sujeitos a IVA;
- (v) Se as quotas pagas pelos seus associados estão sujeitas a IVA.

II - QUADRO LEGAL APLICÁVEL

4. Estabelece a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA) que estão sujeitas a imposto "as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal".

5. São sujeitos passivos de imposto, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º daquele normativo, *"as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que do mesmo modo independente pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas actividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos da incidência real de IRS e de IRC.(...)"*.

6. O artigo 4.º do CIVA considera, de forma residual, como prestações de serviços para efeitos de IVA, todas as operações efetuadas a título oneroso que não sejam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

7. No entanto, existem operações que por serem consideradas de interesse geral ou social e com fins de relevante importância, beneficiam da isenção do imposto, pretendendo-se, deste modo, desonerar, quer administrativamente, quer financeiramente, tais atividades. Estão nesta categoria, designadamente, as operações definidas no artigo 9.º do CIVA.

8. Neste sentido, estão isentas de IVA nos termos da alínea 19) do artigo 9.º daquele código, *"as prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efectuadas no interesse colectivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objectivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos"*.

9. Esta isenção é, assim, aplicável às transmissões de bens e/ou prestações de serviços efetuadas por entidades que reúnam, cumulativamente, os seguintes requisitos: i) sejam consideradas organismos sem finalidade lucrativa (artigo 10.º do CIVA); ii) as citadas operações sejam efetuadas em relação direta com os interesses dos seus associados; iii) sejam exclusivamente remuneradas por uma quota fixada nos termos dos respetivos estatutos.

10. A aludida isenção traduz-se na dispensa de liquidação do imposto no exercício da atividade, implicando igualmente a impossibilidade de dedução do imposto suportado nas aquisições efetuadas.

11. Importa referir que o enquadramento no artigo 9.º do CIVA tem carácter obrigatório para as atividades que sejam suscetíveis de beneficiarem dessa isenção. Efetivamente, apenas as situações que se encontram elencadas no artigo 12.º do mesmo diploma podem ser tributadas por opção expressamente formulada pelos sujeitos passivos, não se encontrando, contudo, ali enumerados, os sujeitos passivos que beneficiam da isenção prevista na alínea 19) do artigo 9.º do Código.

12. No entanto, caso as prestações de serviços ou transmissões de bens efetuadas pelos sujeitos passivos enquadrados na citada isenção determinem o pagamento por parte dos associados (ou de terceiros), de quaisquer outras importâncias para além da quota fixada nos termos dos estatutos, tais operações não beneficiam da isenção da alínea 19) do artigo 9.º do CIVA, devendo ser sujeitas a imposto nos termos gerais do CIVA. Do mesmo modo, não beneficiam de isenção as prestações de serviços realizadas a não associados.

13. Por outro lado, no que concerne à prestação de serviços de cuidados de saúde, nomeadamente, consultas médicas e tratamentos de fisioterapia, prestados por médicos e profissionais devidamente qualificados, cumpre fazer referência à alínea 1) do artigo 9.º do CIVA que prevê a isenção das prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas.

14. A citada norma legal tem por base a alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA), segundo a qual os Estados membros isentam "As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas no Estado membro em causa".

15. A respeito do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) afirmou em vários arestos, entre outros, no Acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no processo C-141/00 (caso Kugler, Colect. P. I-6833, n.º 26), que a mesma tem um carácter objetivo, definindo as operações isentas em função da natureza dos serviços prestados, sem atender à forma jurídica do prestador, bastando que sejam preenchidas duas condições: i) tratar-se de serviços médicos ou paramédicos e; ii) que estes sejam fornecidos por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas.

16. De acordo com esta interpretação, a isenção consignada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA opera independentemente da natureza jurídica do prestador dos serviços, nomeadamente do facto de se tratar de uma pessoa singular ou coletiva.

17. Assim, afigura-se que a isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA diz respeito a atividades que tenham por objetivo diagnosticar, tratar e, se possível curar as doenças ou anomalias de saúde, aplicando-se independentemente de os serviços serem prestados por uma pessoa singular ou coletiva, assim como da finalidade lucrativa ou não do exercício

dessas atividades.

18. No que concerne à atividade de fisioterapia cumpre referir que esta pode, de igual modo, beneficiar da isenção prevista na aludida alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, na medida em que sejam cumpridas as condições enumeradas nos Decretos-Lei n.ºs 261/93 de 24 de julho e 320/99, de 11 de agosto e se refiram a operações abrangidas pelo item 7 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93. Assim, os serviços de fisioterapia que venham a ser realizados no estabelecimento da requerente podem, igualmente, beneficiar da citada isenção, desde que sejam assegurados por fisioterapeutas habilitados para o exercício dessa atividade, nos termos da legislação aplicável.

19. No que concerne ao "aluguer" do pavilhão desportivo da requerente a associados e a não associados, importa assinalar que de harmonia com a alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, estão isentas as prestações de serviços efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de atividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas atividades.

20. A isenção prevista no aludido preceito opera quando os serviços são efetuados pelos respetivos organismos diretamente às pessoas que pratiquem as atividades aí contempladas.

21. Atenta esta norma, esclarece-se que a exploração das instalações destinadas à prática de atividades desportivas, desde que faturadas pela requerente aos respetivos praticantes, ou a pessoas coletivas ou associações destituídas de personalidade jurídica e, se observadas as demais condições estabelecidas na norma de isenção, desde que os beneficiários efetivos desse serviço sejam as pessoas que pratiquem desporto, beneficia da isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do Código, na medida em que se encontrem também reunidos os pressupostos do artigo 10.º do CIVA.

22. Quanto ao enquadramento fiscal dos donativos, a Administração Fiscal divulgou várias orientações, através das Circulares n.ºs 12/2002, de 19/04, da DSIRC e DSIVA e 2/2004, de 20/01, da DSIRC.

23. Assumindo-se que os donativos em causa são efetuados em dinheiro, cumpre assinalar que resulta da Circular n.º 12/2002 que quando as regalias associadas a um donativo em dinheiro confirmem, pela sua natureza e valor, o espírito de liberalidade do doador (revestirem a qualidade de meras liberalidades) não se verifica nesse caso, o pressuposto de incidência objetiva do imposto, ficando tais donativos fora do campo de incidência do IVA.

24. Contudo, se tais donativos tiverem associados a prestação de determinados serviços (como é o caso, nomeadamente, da publicidade), os mesmos constituem a contraprestação de uma operação tributável nos termos do artigo 4.º do CIVA sendo o respetivo valor tributável, de acordo com a alínea c) do n.º 2 do artigo 16.º o valor normal dos serviços.

25. Finalmente, no que toca ao enquadramento dos subsídios em sede de IVA, a alínea c) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA, estabelece que o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado inclui "as subvenções diretamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou dos serviços prestados e sejam

fixadas anteriormente à realização das operações".

26. Funcionando a alínea c) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA como uma verdadeira norma de incidência, são tributados os subsídios que preencham os requisitos aí definidos, ou seja, desde que:

- Sejam fixados anteriormente à realização das operações realizadas;
- Sejam estabelecidos em função do número de unidades transmitidas ou do volume de serviços prestados.

27. Um subsídio que não preencha estes requisitos não é incluído no valor tributável e, portanto, não é tributado. Integram-se nesta categoria:

- (i) Os subsídios à exploração atribuídos para melhorar a posição económica (ex: custear despesas gerais e correntes de exploração), que não sendo calculados com referência a preços ou quantidades vendidas ou em função do volume de serviços prestados, não se ajustem aos limites estabelecidos na alínea c) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA; e
- (ii) Os subsídios ao investimento, destinados a custear capital fixo (por exemplo, subsídios ao equipamento, quer os afetos ao financiamento de um investimento bem determinado, quer as dotações globais de equipamento).

III - APRECIÇÃO DA SITUAÇÃO EM ANÁLISE

28. Verifica-se, por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, que a requerente se encontra enquadrada no regime normal, com periodicidade trimestral, pela atividade principal de "actividades de proteção civil", CAE 84250, e pela atividade secundária de "actividades de ambulâncias", CAE 086902, desde 2009-01-29, estando referenciado como sujeito passivo misto que utiliza como método de dedução o prorata.

29. Face ao quadro normativo supra exposto, cabe concluir o seguinte:

- (i) No que respeita à prestação de serviços de cuidados de saúde, nomeadamente, consultas médicas e tratamentos de fisioterapia, prestados por médicos e profissionais devidamente qualificados, faturados diretamente pela requerente a associados e a não associados, cumpre referir que a mesma, por ter enquadramento na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA encontra-se isenta de imposto.
- (ii) Por outro lado, relativamente ao "aluguer" do pavilhão desportivo da requerente a associados e a não associados, este pode beneficiar de enquadramento na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, desde que os serviços em causa sejam prestados e faturados diretamente às pessoas que aí pratiquem as atividades desportivas.
- (iii) Quanto aos donativos em dinheiro, resulta da já citada Circular n.º 12/2002 que quando as regalias associadas a um donativo em dinheiro revestirem a qualidade de meras liberalidades, não se verifica o pressuposto de incidência objetiva do imposto, ficando tais donativos fora do campo de incidência do IVA.
- (iv) A respeito dos subsídios, cumpre assinalar que estes apenas são tributados se preencherem a norma de incidência prevista na alínea c) do n.º 5 do artigo 6.º do CIVA, isto é, desde que sejam fixados anteriormente à realização das operações e sejam estabelecidos em função do número de

unidades transmitidas ou do volume de serviços prestados.

(v) De harmonia com a alínea 19) do artigo 9.º do CIVA, estão isentas de imposto as prestações de serviços efetuadas no interesse coletivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objetivos, nomeadamente de natureza desportiva, e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos. Desde que verificadas aquelas condições (prestação de serviços aos associados e a única contraprestação seja a quota) aplica-se a referida isenção. Finalmente, quanto às prestações de serviços efetuadas a não associados faz-se notar que são sempre sujeitas a IVA.