

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 9º; 10º; verba 3.1 da Lista II anexa ao CIVA;
- Assunto: Isenções e operações não isentas -Associação com o estatuto de utilidade pública, que presta serviços a um conjunto de utilizadores - Atividades físicas, bar, fisioterapia, arrendamento do pavilhão, campo de férias, etc
- Processo: nº **12791**, por despacho de 2018-03-07, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I - O PEDIDO

1. A requerente é uma associação que, de acordo com o que refere, se encontra reconhecida com o estatuto de utilidade pública, publicado no Diário da República.
2. Exerce, a título principal, a atividade que tem por base o CAE 93120 - "Actividades dos clubes desportivos" e, a título secundário, a atividade que tem por base o CAE 94991 - "Associações Culturais e Recreativas".
3. Tendo declarado exercer operações que conferem direito à dedução do imposto e operações isentas que não conferem esse direito constitui-se, para efeitos de IVA, um sujeito passivo misto que, pelo exercício das atividades tributadas, se encontra enquadrado no regime de tributação, com periodicidade trimestral, desde 1995.04.01.
4. Vem solicitar esclarecimento sobre a possibilidade de beneficiar de isenção ao abrigo do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), na realização das seguintes operações:
 - a. Imputação aos utentes [atletas e sócios] de "mensalidades" pela prática desportiva/formativa de andebol;
 - b. Imputação aos utentes [atletas e sócios] dos gastos com vestuário;
 - c. "Fornecimento" de atividades físicas diversas aos utentes [atletas e sócios], como sejam, aulas de atividade física para grupos [dança, pilates, yoga, fitness, etc.], ginásio;
 - d. "Fornecimento" de outras atividades aos utentes [atletas e sócios], como sejam, serviço de bar, serviço de fisioterapia;
 - e. "Fornecimento" de outras atividades, como sejam, arrendamento do pavilhão a escolas e/ou particulares;
 - f. "Fornecimento" de Atividades desportivas em período de férias (Campo de férias)."

II. ENQUADRAMENTO LEGAL

- **PRÁTICA DESPORTIVA E FORMATIVA DE ANDEBOL/AULAS DE DANÇA, PILATES, YOGA, FITNESS E GINÁSIO/EQUIPAMENTO**
5. A alínea 8) do artigo 9.º do CIVA isenta 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".

6. Esta disposição legal tem por base a alínea m) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (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".

7. Sobre a interpretação a atribuir à designação "pessoas que pratiquem desporto" mencionada na alínea m) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, é entendimento proferido pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) 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 presta 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).

8. 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 mesmas sejam pessoas que praticam as actividades aí referidas.

9. A aplicação da isenção estende-se, para além da cedência, aos praticantes, da utilização de recintos para a prática das actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física, também às aulas para aprendizagem das respetivas modalidades, desde que estes serviços não sejam facultados com carácter de individualidade e dissociados da disponibilização dos recintos. Ou seja, os serviços prestados, constituídos pelas aulas e pela disponibilização das instalações, devem considerar-se tão estreitamente ligados que, no plano económico, formem uma prestação única.

10. Tal entendimento decorre da jurisprudência comunitária espelhada, nomeadamente, no Acórdão de 27 de setembro de 2012, proferido no processo C-392/11 (caso Field Fisher Waterhouse LLP) e no Acórdão de 17 de janeiro de 2013, proferido no processo C-224/11 (caso BGZ Leasing sp. Z o.o), que defendem que em determinadas circunstâncias várias prestações formalmente distintas, suscetíveis de serem realizadas separadamente e de dar lugar, consoante o caso, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas uma operação única quando não sejam independentes.

11. A este respeito, o TJUE declarou que se está em presença de uma prestação única quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indivisível, que seria artificial

separar.

12. O benefício da isenção consignada na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA está, contudo, subordinado a certos requisitos, nomeadamente que as prestações de serviços sejam efetuadas por organismos sem fins lucrativos. Neste contexto, o artigo 10.º do CIVA define, como se segue, o que deve entender-se por organismos sem finalidade lucrativa:

"Para efeitos de isenção, apenas são considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente:

a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração;

b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior;

c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;

d) Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto."

13. No que respeita às alíneas c) e d) do citado artigo 10.º deve entender-se que o princípio subjacente a ambas as normas é o de que um organismo sem finalidade lucrativa tem de pautar o seu comportamento económico pela preocupação de bem servir a comunidade em que se insere, alheando-se de práticas concorrenciais próprias das empresas que, enquanto entidades produtivas, pugnam primordialmente pela obtenção do lucro, com recurso à disputa de fornecedores, distribuidores, vendedores, trabalhadores e, acima de tudo, da clientela, pela conquista de posições vantajosas em determinados setores do mercado.

14. Neste quadro, a norma prevista na alínea c) do artigo 10.º impõe uma política de preços controlados a praticar, inferiores aos normalmente cobrados por empresas comerciais sujeitas a imposto, ao passo que a alínea d) do mesmo artigo enuncia, de forma genérica, a obrigatoriedade do organismo sem finalidade lucrativa se abster de entrar em concorrência com efetivos sujeitos passivos do imposto, ou seja, aqueles que submetem a tributação efetiva as operações no exercício das respetivas atividades.

15. A não ser assim, a própria isenção de imposto conferiria ao organismo sem finalidade lucrativa um fator de desequilíbrio no mercado concorrencial, colocando-o em posição vantajosa relativamente àqueles que não poderiam contar com a atribuição desse benefício fiscal.

16. Deve entender-se que entram em concorrência direta com empresas que exploram atividades visando o lucro, se os organismos sem finalidade lucrativa oferecerem os mesmos serviços em condições semelhantes e a preços em que, embora reduzidos, a diferença assente essencialmente na não aplicação do imposto.

17. Importa, ainda, referir que o artigo 134.º da Diretiva IVA exclui do benefício da isenção prevista na alínea m) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, as entregas de bens e as prestações de serviços, nos seguintes casos:

"a) Quando não forem indispensáveis à realização de operações isentas;

b) Quando se destinarem, essencialmente, a proporcionar ao organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência directa com as empresas comerciais sujeitas ao IVA".

18. Tendo em conta a limitação imposta pela alínea a) da citada norma comunitária, é de excluir da isenção da alínea 8) do artigo 9.º do CIVA as operações que não sejam indispensáveis à realização das operações isentas. Neste contexto, as prestações de serviços e as transmissões de bens acessórias das operações isentas, como por exemplo, a venda de vestuário/equipamento, não beneficia da isenção.

• SERVIÇO DE BAR

19. De harmonia com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, conjugada com o n.º 1 do artigo 4.º, ambos do CIVA, a atividade que se consubstancia na exploração de um bar configura o exercício de uma atividade sujeita a imposto e dele não isenta.

20. Contudo, de harmonia com o disposto na verba 3.1 da Lista II anexa ao CIVA são passíveis de aplicação da taxa intermédia prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 18.º do Código (13% no território do Continente) as "Prestações de serviços de alimentação e bebidas, com exclusão das bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias.

Quando o serviço incorpore elementos sujeitos a taxas distintas para o qual é fixado um preço único, o valor tributável deve ser repartido pelas várias taxas, tendo por base a relação proporcional entre o preço de cada elemento da operação e o preço total que seria aplicado de acordo com a tabela de preços ou proporcionalmente ao valor normal dos serviços que compõem a operação. Não sendo efetuada aquela repartição, é aplicável a taxa mais elevada à totalidade do serviço".

21. Refira-se que, sobre a aplicação da verba 3.1 da Lista II anexa ao CIVA, foram emitidas instruções administrativas, veiculadas através do Ofício-Circulado n.º 30181, de 2016.06.06, da Área de Gestão Tributária-IVA, que se encontra disponível no Portal das Finanças.

• SERVIÇOS DE FISIOTERAPIA

22. A alínea 1) do artigo 9.º do CIVA isenta de imposto "*As prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas*".

23. 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 efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas no Estado membro em causa*".

24. 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.

25. 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.

26. Quanto à determinação do tipo de cuidados abrangidos pela alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA [alínea 1) do artigo 9.º do CIVA] importa fazer referência à jurisprudência comunitária, nomeadamente ao Acórdão de 14 de setembro de 2000, proferido no Processo C-384/98 e ao Acórdão de 21 de março de 2013, proferido no Processo C-91/12 que, no que respeita ao conceito de prestações de serviços médicos, consideram como tais, as que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde.

27. Neste sentido, os serviços relacionados com os cuidados de saúde devem ser entendidos como uma terapêutica necessária e com um propósito de prevenção, tratamento e, se possível, cura das doenças ou outros distúrbios de saúde.

28. É, assim, determinante para a aplicação da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, que as prestações de serviços visem aquele propósito terapêutico.

29. No que respeita às atividades paramédicas, não existindo no CIVA um conceito que as defina, a Autoridade Tributária e Aduaneira socorre-se do Decreto-Lei n.º 261/93 de 24 de julho, bem como ao Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, uma vez que são estes dois diplomas que contêm em si os requisitos a observar para o exercício das respetivas atividades.

30. Assim, no âmbito destas atividades, só os profissionais de saúde devidamente habilitados para o seu exercício nos termos dos Decretos-Lei anteriormente citados, podem beneficiar de enquadramento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

31. Nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, estas profissões devem compreender a realização das atividades constantes do anexo ao Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de julho, no qual se encontra elencado, no seu item 7, a atividade de Fisioterapia.

32. Deste modo, a atividade de fisioterapia beneficia da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, na medida em que seja que assegurada por profissionais devidamente habilitados para o seu exercício nos termos da legislação aplicável (Decretos-Lei n.ºs 261/93 e 320/99) e esteja incluída no objetivo terapêutico a que se refere o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 14 de setembro de 2000, proferido no Processo 384/98 e no Acórdão de 21 de março de 2013, proferido no Processo C-91/12.

• LOCAÇÃO DE IMÓVEIS

33. A alínea 29) do artigo 9.º do CIVA isenta de IVA a locação de bens imóveis. Não são, contudo, abrangidas pela isenção as operações descritas nas alíneas a) a e), que se transcrevem:

"a) As prestações de serviços de alojamento, efectuadas no âmbito da

actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo;

b) A locação de áreas para recolha ou estacionamento colectivo de veículos;

c) A locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial;

d) A locação de cofres-fortes;

e) A locação de espaços para exposições ou publicidade;"

34. De notar que para a aplicação desta isenção a Autoridade Tributária e Aduaneira tem utilizado um critério preciso que permite distinguir as situações de locação do imóvel pura e simples - mero arrendamento - das outras situações em que esse arrendamento, nas condições em que é realizado, proporciona ao locatário um determinado valor acrescentado.

35. Assim, só está isenta de IVA a locação de imóveis para fins habitacionais ou para fins não habitacionais - comerciais, industriais ou agrícolas - quando for efetuada no contexto de "paredes nuas", no caso de prédios urbanos ou de parte urbana de prédios mistos.

36. Este conceito permite limitar a isenção de locação de imóveis às situações em que a cedência do gozo do imóvel não é acompanhada de quaisquer bens de equipamento instalados no imóvel ou de outras prestações de serviços, nomeadamente, do fornecimento de água, energia elétrica ou de quaisquer outras.

37. Deste modo, quando esteja em causa a locação de um espaço devidamente preparado para o exercício de uma atividade, apetrechado com um mínimo de condições que vão para além do conceito, necessariamente restrito de "paredes nuas", a isenção já não se verifica, ficando sujeita a liquidação de imposto à taxa normal, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

● CAMPOS DE FÉRIAS

38. A alínea 7) do artigo 9.º do CIVA 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".

39. A isenção prevista nesta norma legal 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.

40. No que respeita às entidades privadas que desenvolvam atividades de apoio social, torna-se necessário, para beneficiar da isenção prevista na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, a obtenção do reconhecimento de utilidade social, mediante a emissão de licença de funcionamento, nos termos do Decreto-Lei n.º 64/2007, de 14 de março (alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 33/2014, de 4 de março).

41. De facto, é o referido Decreto-Lei que define o regime de licenciamento e de fiscalização da prestação de serviços e dos estabelecimentos de apoio social em que sejam exercidas atividades e serviços do âmbito da segurança social relativos a crianças, jovens, pessoas idosas ou pessoas com deficiência, bem como os destinados à prevenção e reparação das situações de carência, de disfunção e de marginalização social.

42. Assim, os estabelecimentos cuja utilidade social se encontre reconhecida nos termos do citado Decreto-Lei n.º 64/2007, podem beneficiar da isenção consignada na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, nas operações efetuadas no âmbito da segurança social relativos a crianças.

43. Caso não estejam na posse do referido reconhecimento de utilidade social, as operações efetuadas são sujeitas a tributação à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

III - CONCLUSÃO

44. Atento ao anteriormente explanado e respondendo concretamente às questões apresentadas, conclui-se o seguinte:

"a. Imputação aos utentes [atletas e sócios] de "mensalidades" pela prática desportiva/formativa de andebol"

45. Verificadas que sejam as condições estabelecidas no artigo 10.º do CIVA, e tendo em conta os entendimentos proferidos através da jurisprudência do TJUE, a Requerente pode beneficiar da isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, nas mensalidades cobradas pela prática desportiva e formativa de andebol.

"c. "Fornecimento" de atividades físicas diversas aos utentes [atletas e sócios], como sejam, aulas de atividade física para grupos [dança, pilates, yoga, fitness, etc.], ginásio"

46. Pode, igualmente, beneficiar da aplicação da isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA nas aulas para aprendizagem de dança, pilates, yoga e fitness, tendo em conta a estreita conexão destes serviços e a prática das modalidades, e desde que estes serviços não sejam facultados com caráter de individualidade e dissociados da disponibilização dos recintos, ou seja, desde que os serviços prestados, constituídos pelas aulas e pela disponibilização das instalações, se considerem tão estreitamente ligados que formem uma prestação única.

"b. Imputação aos utentes [atletas e sócios] dos gastos com vestuário"

47. Exclui-se da isenção da alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, os gastos com vestuário tendo em conta a limitação imposta pela alínea a) do artigo 134.º da

Diretiva IVA, sendo tais operações sujeitas a tributação à taxa normal, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

d. "Fornecimento" de outras atividades aos utentes [atletas e sócios], como sejam, serviço de bar,(...)"

48. A atividade que se consubstancia na exploração de um bar configura o exercício de uma atividade sujeita a imposto e dele não isenta sendo, contudo, passível de aplicação da taxa intermédia prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 18.º do Código, por enquadramento na verba 3.1 da Lista II anexa ao CIVA.

Sobre a aplicação da verba 3.1 da Lista II anexa ao CIVA, foram emitidas instruções administrativas, veiculadas através do Ofício-Circulado n.º 30181, de 2016.06.06, da Área de Gestão Tributária-IVA, que se encontra disponível no Portal das Finanças.

d. "Fornecimento" de outras atividades aos utentes [atletas e sócios], como sejam, (...)" serviço de fisioterapia"

49. Os serviços de fisioterapia prestados pela Requerente podem beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, na medida em que sejam que assegurados por profissionais devidamente habilitados para o seu exercício nos termos da legislação aplicável (Decretos-Lei n.ºs 261/93 e 320/99) e estejam incluídos no objetivo terapêutico a que se refere o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 14 de setembro de 2000, proferido no Processo 384/98 e no Acórdão de 21 de março de 2013, proferido no Processo C-91/12.

"e. "Fornecimento" de outras atividades, como sejam, arrendamento do pavilhão a escolas e/ou particulares"

50. Estando em causa a locação de um espaço devidamente preparado para o exercício de uma atividade, não merece acolhimento na isenção da alínea 29) do art.º 9.º do CIVA, sendo sujeita a liquidação de imposto à taxa normal, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

"f. "Fornecimento" de Atividades desportivas em período de férias (Campo de férias)."

51. No que respeita ao fornecimento de atividades desportivas em período de férias, nomeadamente através de um campo de férias, a Requerente pode beneficiar da isenção consignada na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, caso se encontre reconhecida como tendo utilidade social nos termos do citado Decreto-Lei n.º 64/2007, de 14 de março.

Não sendo o caso, tais operações são sujeitas a tributação à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.