

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: al.s 8) e 1) do art. 9.º; al. a) do n.º 1 do art. 18.º
- Assunto: Prestações de Serviços – IPSS - Aulas de Equitação e Hipoterapia para não utentes - Transporte de não utentes da Instituição, em viatura da própria.
- Processo: **nº 12973**, por despacho de 2018-03-08, 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. No presente pedido de informação vinculativa a Requerente, que refere tratar-se de uma IPSS, vem solicitar esclarecimento acerca da eventual isenção, ou tributação em IVA, das prestações de serviços a seguir elencadas e, em caso de tributação, qual a taxa a aplicar:

- "Aulas de Equitação para pessoas externas (pessoas que não são utentes da Instituição e que poderão ou não apresentar deficiência);
- Hipoterapia para pessoas externas (pessoas que não são utentes da Instituição podendo apresentar ou não deficiência);
- Transporte de idosos ou crianças numa viatura da Instituição sendo que esses idosos/crianças não são utentes da instituição."

II - ENQUADRAMENTO LEGAL

2. No que respeita às questões colocadas pela Requerente importa fazer uma breve referência às isenções consignadas no artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), designadamente às previstas nas suas alíneas 1), 7) e 8), bem como, às condições estabelecidas no artigo 10.º do mesmo diploma.

Artigo 9.º alínea 1)

3. De acordo com a alínea 1) do artigo 9.º do CIVA "*As prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas*" estão isentas do imposto.

4. Esta disposição legal corresponde ao previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro) que, por sua vez, determina que os Estados membros devem isentar "*As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-membro em causa*".

5. Trata-se de uma isenção de carácter objetivo no sentido em que opera em função da natureza dos serviços prestados, independentemente da forma jurídica do prestador (pessoa coletiva ou singular), devendo, contudo, no que respeita ao prestador de serviços verificar-se que detém as qualificações profissionais legalmente exigidas para o efeito.

6. O Código do IVA não oferece uma densificação do conceito de profissão paramédica pelo que, no âmbito da discricionariedade conferida pela Diretiva IVA aos Estados membros, tem sido entendimento deste Serviço que integram esse conceito as atividades constantes da lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, sendo de considerar, ainda, as profissões referidas no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, ambos do Ministério da Saúde.

7. Quanto à determinação do tipo de cuidados abrangidos pela alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça da União Europeia, nomeadamente no Acórdão de 14 de setembro de 2000, proferido no Processo C-384/98 e no Acórdão de 21 de março de 2013, proferido no Processo C-91/12, considera como prestações de serviços médicos, as que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde.

8. 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. 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.

Artigo 9.º alínea 7)

9. Em sede de IVA, a atividade desenvolvida por estabelecimentos de apoio social está contemplada na alínea 7) do artigo 9.º do 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"*.

10. Nos termos desta norma legal a isenção abrange 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, a instituições particulares de solidariedade social e as efetuadas por equipamentos sociais pertencentes a quaisquer outras entidades, desde que, neste caso, a utilidade social se veja reconhecida.

Artigo 9.º alínea 8)

11. 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 atividades artísticas, desportistas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas atividades"*.

12. 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".

13. Refira-se que o artigo 134.º da Diretiva IVA exclui do benefício da isenção anteriormente citada, 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".

Artigo 10.º

14. Importa referir que é requisito determinante para a aplicação das isenções previstas nas alíneas 7) e 8) do artigo 9.º do CIVA, que as operações sejam realizadas sem entrar em concorrência directa com as empresas comerciais sujeitas a IVA, salvaguardando o princípio da neutralidade concorrencial, consignado no Considerando 7 da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA).

15. A este respeito refere-se que as isenções ali consignadas estão subordinadas a certos requisitos, nomeadamente que as operações 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 direto ou indireto nos resultados da exploração;

b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas atividades 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 suscetíveis 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."

16. No que se refere 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.

17. Neste quadro, a norma prevista na alínea c) do artigo 10.º do CIVA 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.

18. 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.

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

III - ANÁLISE

20. A Requerente exerce, a título principal, a atividade que tem por base o CAE 87302 - "Act.apoio social para pessoas com deficiência, com alojamento" e, a título secundário, as atividades que têm por base o CAE 86906 - "Outras actividades de saúde humana, n.e.", o CAE 96010 - "Lavagem e limpeza a seco de têxteis e peles", o CAE 85593 - "Outras actividades educativas, n.e.", o CAE 85591 - "Formação Profissional", o CAE 01500 - "Agricultura e produção animal combinadas"; o CAE 88102 - "Act. apoio social para pessoas com deficiência, sem alojamento"; CAE 01130 - "Cultura de produtos hortícolas, raízes e tubérculos" e o CAE 85510 - "Ensinos desportivo e recreativo".

21. Em sede de IVA constitui-se como um sujeito passivo misto enquadrado, pelo exercício de operações sujeitas a imposto e dele não isentas, no regime de tributação com periodicidade trimestral, utilizando para efeitos da dedução do imposto, o método da afetação real.

22. Por consulta à página da Requerente em <http://cp.....org/documentos-oficiais/> verifica-se o seguinte:

- Em 2005.05.23 procedeu à alteração dos estatutos (Declaração publicada em Diário da República, ...) de onde se retira que "(...) em conformidade com o disposto no estatuto aprovado pelo Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de Fevereiro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 402/85, de 11 de Outubro, e no regulamento aprovado pela Portaria n.º 778/83, de 23 de Julho, que se procedeu ao registo definitivo da alteração dos estatutos da instituição particular de solidariedade social abaixo identificada, reconhecida como pessoa colectiva de utilidade pública.

O registo foi lavrado pelo averbamento n.º 1 à inscrição n.º, e considera-se efectuado em 29 de Dezembro de 2004, nos termos do n.º 2 do artigo 13.º do regulamento acima citado.

Dos estatutos consta, nomeadamente, o seguinte:

(...)

Fins - o desenvolvimento da actuação preventiva, da intervenção terapêutica e da integração educativa e sócio-profissional, dirigida ao indivíduo com problemas neuro-motores e afins, nas áreas da saúde, da educação sócio-familiar e da integração sócio-profissional."

• Declaração emitida em 2014.04.07 pelo Instituto da Segurança Social, I.P. - Centro Distrital de, onde é declarado que a Requerente se encontra "(...) registada, a título definitivo, na Direção Geral da Segurança Social, desde 10/11/1982, no Livro 1 das Associações de Solidariedade Social, sob o n.º à referida inscrição que se considera efectuado em 29/12/2004, em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 7.º do Regulamento de Registo das Instituições Particulares de Solidariedade Social, aprovado pelo Portaria n.º 139/2007, de 29 de janeiro.

Mais se declara que, nos termos do artigo 8.º do Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de fevereiro, esta Instituição é uma Pessoa Coletiva de Utilidade Pública."

23. Constata-se, contudo, que a Requerente não consta na página da Presidência do Conselho de Ministros, da "Lista de Entidades de Utilidade Pública Declaradas", a que se refere o artigo 8.º do regime jurídico que regula o reconhecimento das pessoas coletivas de utilidade pública, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de novembro (repblicado pelo Decreto-Lei n.º 391/2007, de 13 de dezembro).

IV - CONCLUSÃO

24. Face a todo o exposto, considerando que a Requerente é uma instituição particular de solidariedade social, reconhecida como pessoa de utilidade pública, e tendo como pressuposto que é um organismo sem finalidade lucrativa que reúne as condições do artigo 10.º do CIVA, conclui-se quanto às questões colocadas, o seguinte:

"Aulas de Equitação para pessoas externas (pessoas que não são utentes da Instituição e que poderão ou não apresentar deficiência)"

25. A Requerente pode beneficiar da isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA nos serviços relacionados com a prática de desporto (no caso concreto a equitação), cujos beneficiários efetivos sejam as pessoas que praticam o desporto, sejam, ou não, utentes da instituição.

A aplicação da isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA pode, ainda, estender-se, para além da cedência, aos praticantes, da utilização de recintos para a prática desportiva, também às aulas de equitação organizadas para aprendizagem da modalidade, tendo em conta a estreita conexão destes serviços com a prática do desporto em causa, e desde que estes serviços não sejam facultados com carácter de individualidade e dissociados da disponibilização dos recintos.

26. Contudo, tendo em conta a limitação imposta pela alínea a) do artigo 134.º da Diretiva IVA, é de excluir da isenção da alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, nomeadamente, 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, o aluguer ou venda de equipamento desportivo, não beneficiam da isenção.

27. Caso, pela efetivação destas operações, a Requerente não reúna os requisitos para beneficiar da isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, as mesmas são sujeitas a tributação à taxa normal prevista no artigo 18.º do CIVA.

"Hipoterapia para pessoas externas (pessoas que não são utentes da Instituição podendo apresentar ou não deficiência)"

28. Conforme pesquisa a vários "sites" na internet pode concluir-se que a hipoterapia consiste num método terapêutico que utiliza os andamentos do cavalo (equitação com fins terapêuticos), tendo em vista a reabilitação de pessoas com necessidades educativas especiais, nomeadamente com deficiências físicas, atraso mental e autismo.

29. Não cabendo à Autoridade Tributária e Aduaneira definir qual o conteúdo funcional das profissões médicas ou paramédicas, a atividade de hipoterapia pode beneficiar da isenção consignada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que: i) se inclua no conteúdo funcional das profissões médicas ou paramédicas; ii) seja assegurada por profissionais habilitados nos termos da legislação aplicável (médicos ou paramédicos), iii) 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.

30. Caso não se encontrem reunidas as condições para beneficiar da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA e uma vez que esta atividade tem na sua base a equitação para fins terapêuticos, poderá, ainda, aplicar-se-lhe a isenção prevista na alínea 8) do mesmo artigo, nos termos definidos nos pontos 25 a 27 da presente informação.

31. Contudo, não se encontrando reunidas tais condições, as prestações de serviços de hipoterapia configuram operações sujeitas a imposto e dele não isentas, passíveis de tributação à taxa normal prevista no artigo 18.º do CIVA.

"Transporte de idosos ou crianças numa viatura da Instituição sendo que esses idosos/crianças não são utentes da instituição."

32. Na circunstância de o transporte de idosos ou crianças não se tratar de uma operação estreitamente conexa com o exercício das atividades exercidas pela Requerente, o mesmo não merece acolhimento na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA, ou em qualquer das restantes isenções da referida norma.

33. A ser o caso, realiza estas operações no âmbito de uma atividade em concorrência com outros operadores económicos que as sujeitam a tributação, pelo que as mesmas configuram o exercício de uma atividade sujeita a imposto e dele não isenta.

34. Tendo em conta o disposto na verba 2.14 da Lista I, anexa ao CIVA, que contempla o "Transporte de passageiros (...)", tais operações serão tributadas à taxa reduzida (6%) prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código.