

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: Artigo 9.º - Isenções nas operações internas
- Assunto: Associação – Atividades diversas
- Processo: **n.º 24202**, por despacho de 2023-01-26, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)
- Conteúdo: O presente pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, pelo sujeito passivo “[...]” (doravante Requerente), com o número de identificação fiscal “[...]”, prende-se com o enquadramento, em sede de IVA, das atividades que, tendo em vista o seu objeto social, se propõe realizar.

Sobre o assunto, cumpre informar:

I – CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

1. A Requerente é uma associação de direito privado que exerce, a título principal, a atividade que tem por base o CAE 9991 - “*Associações culturais e recreativas*” e, a título secundário, as atividades que têm por base os seguintes CAE:

CAE 94995 - “*Outras actividades associativas, n.e.*”;

CAE 85510 - “*Ensinos desportivo e recreativo*”;

CAE 93192 - “*Outras actividades desportivas*”;

CAE 85591 - “*Formação profissional*”;

CAE 86906 - “*Outras actividades de saúde humana, n.e.*”;

CAE 85520 - “*Ensino de actividades culturais*”;

CAE 58130 - “*Edição de jornais*”;

CAE 58140 - “*Edição de revistas e de outras publicações periódicas*”;

CAE 72200 - “*Investigação e desenvolvimento das ciências sociais e humanas*”;

CAE 82300 - “*Organização de feiras, congressos e outros eventos similares*”;

CAE 96040 - “*Actividades de bem-estar físico*”;

CAE 90030 - “*Criação artística e literária*”;

CAE 47784 - “*Comércio a retalho de outros produtos novos, em estabelecimentos especializados, n.e.*”;

CAE 47890 - “*Comercio a retalho em bancas, feiras e unidades móveis de venda, de outros produtos*”.

2. Tendo indicado que efetua exclusivamente operações que não conferem direito à dedução do imposto, a Requerente encontra-se enquadrada, em sede de IVA, na isenção do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), desde 2022.06.01 (data do início de atividade).

II - O PEDIDO

3. No presente pedido de informação vinculativa a Requerente refere que foi constituída em 2022.05.20 como uma associação sem fins lucrativos, tendo como objeto social “(...) a promoção e divulgação do conhecimento da arte e da cultura ocidental e oriental, no sentido de criar um espaço comum e

aberto, de reflexão, partilha, divulgação, investigação e aprendizagem, que una e promova o conhecimento, assente no diálogo e numa perspetiva interdisciplinar e transversal, entre a arte, a ciência, a medicina tradicional oriental e outras terapêuticas convencionais ou não convencionais, a filosofia e outras disciplinas associadas, como instrumentos para uma procura de conhecimento, de si próprio e do mundo".

4. Tendo em vista a concretização do seu objeto social, a Requerente refere que irá promover a realização das atividades a seguir elencadas, recorrendo, para o efeito, a profissionais qualificados:

*"a) Ações de ensino, a realizar em instalações próprias ou cedidas, nomeadamente formações teóricas, incluindo formação profissional, cursos, seminários, workshops, palestras, conferências, aulas e **retiros** (presenciais e/ou online);*

*b) **Aulas práticas** de diversas artes, entre as quais, Yoga, Aikido, Chi Kung, Tenchi Tessen e Meditação, (presenciais e/ou online), a realizar em instalações próprias ou cedidas;*

c) Consultas de terapêuticas não convencionais (entre as quais Fitoterapia, Naturopatia, Acupuntura;

Osteopatia; Medicina Tradicional Chinesa) (presencial ou online);

d) Massagens e terapias diversas."

5. Para a realização destas atividades a Requerente refere pretender "(...) a curto ou médio prazo, iniciar o processo de acreditação junto da Direção Geral do Emprego e das Relações de Trabalho (DGERT) no sentido de que a formação nas áreas acima identificadas seja reconhecida como formação profissional", encontrando-se "(...) a efetuar diligências no sentido de identificar um espaço físico, próprio ou cedido (...)", no qual as atividades se possam realizar.

6. Considerando o seu objeto social e as atividades a realizar para a sua prossecução, a Requerente tem a expectativa de que as receitas a gerar resultem de:

"a) Quotas dos Associados, em dinheiro, conforme determinado pelos Estatutos da Requerente e conforme fixado em Assembleia Geral;

b) Donativos e/ou doações em dinheiro e / ou em espécie, os quais serão aplicados na realização das ações necessárias à prossecução do objeto social da Requerente;

c) Subsídios estatais e de fundos europeus, em dinheiro, os quais serão aplicados na realização das

ações necessárias à prossecução do objeto social da Requerente;

d) Honorários, mediante contraprestação em dinheiro, devidos pela realização das ações de ensino referidas na alínea a) do Ponto 3 do presente requerimento; os honorários a cobrar destinam-se ao pagamento dos honorários dos profissionais envolvidos na ação a realizar, bem como dos demais

custos inerentes, nomeadamente e se aplicável, custos administrativos, aluguer de espaços, seguros obrigatórios e publicidade;

e) Honorários, mediante contraprestação em dinheiro, das aulas práticas referidas na alínea b) do Ponto 3 do presente requerimento; os honorários a cobrar destinam-se ao pagamento dos honorários dos profissionais envolvidos

na ação a realizar, bem como dos demais custos inerentes, nomeadamente e se aplicável, custos administrativos, aluguer de espaços, seguros obrigatórios e publicidade;

f) Honorários, mediante contraprestação em dinheiro, pela realização das consultas de terapêuticas não convencionais referidas na alínea c) do Ponto 3 do presente requerimento; os honorários a cobrar destinam-se ao pagamento dos honorários dos profissionais envolvidos na ação a realizar, bem como

dos demais custos inerentes, nomeadamente e se aplicável, custos administrativos, aluguer de espaços, seguros obrigatórios e publicidade);

g) Honorários, mediante contraprestação em dinheiro, pela realização de massagens e terapias diversas, conforme referido na alínea d) do Ponto 3 do presente requerimento; os honorários a cobrar destinam-se ao pagamento dos honorários dos profissionais envolvidos na ação a realizar, bem como dos demais custos inerentes, nomeadamente e se aplicável, custos administrativos, aluguer de espaços, seguros obrigatórios e publicidade."

7. A Requerente apresenta um enquadramento jurídico tributário no qual, fazendo alusão ao artigo 10.º do CIVA, considera que reúne todos os requisitos para ser considerada um organismo sem finalidade lucrativa tendo em conta o estabelecido nos seus Estatutos (que envia em anexo).

8. Neste sentido, entende que pode beneficiar de enquadramento nas isenções previstas nas alíneas 8), 14) e 19), todos do CIVA. Por outro lado, considera que, caso as operações que efetua não mereçam acolhimento na isenção do imposto, podem beneficiar do regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA, por se encontrarem preenchidas todas as condições exigidas neste artigo.

9. Não obstante o entendimento de que se encontra isenta de IVA em todas as prestações de serviços, a Requerente vem informar que irá emitir faturas, utilizando software certificado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, em todas as operações que venha a realizar.

10. Face ao que expõe, considerando as atividades que pretende desenvolver (identificadas no ponto 4 da presente informação), as receitas que espera auferir (identificadas no ponto 6 da presente informação) e o enquadramento legal aplicável aos organismos sem finalidade lucrativa, a Requerente vem solicitar confirmação de que todas as prestações de serviços que se propõe realizar são isentas de IVA, ao abrigo das alíneas 8), 14) e 19), todas do artigo 9.º do CIVA ou que, não o sendo, podem beneficiar de enquadramento no regime especial de isenção previsto no artigo 53º do mesmo diploma.

11. Caso tal entendimento não seja aceite, a Requerente solicita informação sobre o enquadramento em sede de IVA, de cada uma das operações identificadas no ponto 6 da presente informação, incluindo a taxa aplicável e direito à dedução, bem como respetivas obrigações de faturação e obrigações declarativas.

III – ENQUADRAMENTO LEGAL

• Breve referência às alíneas 8), 14) e 19) do artigo 9.º e artigo 10.º, ambos do CIVA

12. A alínea 8) do artigo 9.º do CIVA isenta do imposto *"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"*.

13. Para efeitos da isenção prevista nesta norma legal é, assim, condição determinante que os organismos sem finalidade lucrativa, explorem estabelecimentos ou instalações destinadas à prática das atividades ali referidas e que os seus beneficiários efetivos sejam as pessoas que as praticam.

14. Não é, contudo, condição essencial para a aplicação desta isenção, que os estabelecimentos ou instalações destinadas à prática das atividades ali mencionadas, sejam propriedade dos organismos sem finalidade lucrativa que os exploram no âmbito das suas atividades.

15. Note-se, que, esta isenção não se encontra condicionada aos serviços prestados, pelas entidades sem fins lucrativos, aos seus associados. De facto, os serviços indicados nesta alínea, sendo prestados por entidades sem fins lucrativos beneficiam da isenção, ainda que os destinatários não sejam seus associados.

16. Por sua vez, a alínea 14) do artigo 9.º do CIVA isenta de imposto *"As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas, efectuadas por pessoas colectivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa, relativas a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica"*.

17. Esta isenção abrange as inscrições pagas pelo público em geral para assistir aos eventos, quando cobradas por pessoas colectivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa, abrangendo, ainda, a disponibilização, aos participantes (sócios, ou não) de material ou documentação especificamente relacionada com os assuntos que estejam a ser tratados no âmbito de tais eventos.

18. Não abrange, contudo, as operações (transmissões de bens ou prestações de serviços) que não revistam um carácter de complementaridade relativamente ao evento em questão, nomeadamente, a venda de livros ou de quaisquer outros bens que não estejam intimamente ligados ao objeto do evento.

19. A alínea 19) do artigo 9.º do CIVA isenta de imposto *"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"*.

20. Para aplicação da isenção prevista nesta norma legal é, assim, necessário

que as operações sejam, i) efetuadas por entidades sem fins lucrativos; ii) efetuadas na relação direta com os interesses dos seus associados; e iii) exclusivamente remuneradas por uma quota fixada nos termos dos respetivos estatutos.

21. É de referir, que, os organismos sem finalidade lucrativa não perdem o direito à isenção prevista na alínea 19) do artigo 9.º do CIVA se, para além de desenvolverem um conjunto de atividades no interesse coletivo dos seus associados cuja remuneração é abrangida pela quota fixada nos termos dos estatutos, realizarem, em simultâneo, outras atividades que podem ser lucrativas e que não se encontram incluídas na quota.

Tal circunstância pode ocorrer nos casos em que, sendo as atividades efetuadas aos seus associados não são efetuadas no interesse coletivo ou, nos casos em que as atividades são efetuadas a terceiros.

Tais operações, efetuadas fora do âmbito da quota fixada nos Estatutos são, por regra, sujeitas a imposto nos termos gerais do CIVA.

22. Conforme se verifica, a aplicação das isenções previstas nas alíneas 8), 14) e 19) do artigo 9.º do CIVA estão subordinadas a certos requisitos, nomeadamente à condição de que as operações sejam efetuadas por organismos sem fins lucrativos.

23. Para efeitos de IVA a definição de organismos sem finalidade lucrativa é concretizada no artigo 10.º do CIVA segundo o qual se considera como tais, 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."

24. É de referir, no que respeita às alíneas c) e d) do artigo 10.º do CIVA, que deve entender-se que o princípio subjacente a estas 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.

25. 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, enquanto 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.

26. Cabe referir relativamente ao disposto na alínea d) do artigo 10.º do CIVA que deve entender-se que entram em concorrência direta com empresas que exploram atividades visando o lucro, os organismos que oferecem os mesmos serviços em condições semelhantes e a preços em que, embora reduzidos, a diferença assente essencialmente na não aplicação do imposto.

27. 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.

• Breve referência às alíneas 1), 9) e 10) do artigo 9.º do CIVA

28. Atendendo à natureza jurídica da Requerente, bem como às atividades (elencadas no ponto 4 da presente informação) que, tendo em vista a concretização do seu objeto social, se propõe realizar, designadamente *"consultas de terapêuticas não convencionais"*, *"massagens e terapias diversas"*, *"ações de ensino"*, *"aulas práticas de diversas artes"* e *"formação profissional"*, importa, ainda, fazer referência às alíneas 1), 9) e 10), todos do artigo 9.º do CIVA.

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

30. No que respeita ao acesso às profissões no âmbito das terapêuticas não convencionais e ao seu exercício, no setor público ou privado, com ou sem fins lucrativos, a Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro veio regulamentar a Lei n.º 45/2003, de 22 de agosto (Lei de enquadramento base das terapêuticas não convencionais).

31. Por sua vez, a Lei n.º 1/2017, de 16 de janeiro procedeu à primeira alteração à Lei n.º 71/2013, aditando-lhe o artigo 8.º - A. Esta disposição legal, com natureza interpretativa, determina que *"Aos profissionais que se dediquem ao exercício das terapêuticas não convencionais referidas no artigo 2.º é aplicável o mesmo regime de imposto sobre o valor acrescentado das profissões paramédicas"*.

32. Atendendo a que o exercício das profissões paramédicas, consideradas como tal nos termos e condições previstas nos Decretos-Lei n.º 261/93, de 24 de julho e n.º 320/99, de 11 de agosto, estão isentas de imposto ao abrigo da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, também as atividades de terapêuticas não convencionais, identificadas e regulamentadas pela Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro, têm aí acolhimento.

33. As profissões exercidas no âmbito das terapêuticas não convencionais encontram-se elencadas no artigo 2.º da Lei n.º 71/2013 nas quais se inclui a fitoterapia, naturopatia, acupuntura, osteopatia e medicina tradicional chinesa, referidas pela Requerente.

34. De acordo com o seu artigo 6.º o exercício das profissões só é permitido aos detentores de cédula profissional emitida pela Administração Central do

Sistema de Saúde, IP (ACSS), sendo que, a emissão da cédula profissional está condicionada à titularidade do grau de licenciado, obtido na sequência de um ciclo de estudos compatível com os requisitos fixados por portaria do Governo, conforme determina o artigo 5.º.

35. Importa realçar que a alínea 1) do artigo 9.º do CIVA 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"*.

36. Conforme se verifica, a redação da norma comunitária implica que os Estados-Membros não isentam todas as prestações de serviços efetuadas no âmbito das profissões referidas, mas apenas as prestações de serviços de assistência.

37. 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.

38. 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.

39. 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.

40. São, assim, suscetíveis de enquadramento na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA e, consequentemente, de enquadramento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, os serviços que se insiram no conceito de prestação de serviços médicos definido na jurisprudência comunitária, ou seja, que sejam entendidos como uma terapêutica necessária e com um propósito de prevenção, tratamento e, se possível, cura das doenças ou outros distúrbios de saúde e sejam assegurados por profissionais habilitados nos termos da legislação aplicável.

41. Em sede de IVA é, ainda, determinante, para atribuição da isenção consignada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, que as atividades exercidas se encontrem regulamentadas pelas entidades competentes, considerando-se,

por esse facto, atividades médicas, paramédicas ou equiparadas a estas.

42. Salienta-se, também, que, embora a jurisprudência do TJUE aborde o alcance da alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, num contexto maioritariamente de prestações de serviços médicos, tal entendimento não pode deixar de se aplicar ao conjunto das profissões elencadas na norma comunitária.

43. Estão, assim, fora do conceito estrito definido pelo TJUE as prestações de serviços que não visem a assistência ao indivíduo, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde, ainda que aquelas possam, num contexto mais lato, contribuir para a segurança e o bem-estar do próprio ou de terceiros.

44. A alínea 9) do artigo 9.º do CIVA isenta de imposto *"As prestações de serviços que tenham por objecto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como o fornecimento de alojamento e alimentação, efectuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes"*.

45. A isenção abrange, assim, o serviço de ensino efetuado pelos estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação e pelos estabelecimentos que, não o sendo, tenham sido reconhecidos, pelos Ministérios competentes, como tendo fins análogos àqueles.

46. Para os estabelecimentos que não estejam integrados no Serviço Nacional de Educação, é pressuposto de aplicabilidade da isenção prevista nesta norma legal, a obtenção do reconhecimento pelo Ministério da Educação de que o estabelecimento prossegue fins análogos aos integrados no Sistema Nacional de Educação.

47. A certificação/reconhecimento do estabelecimento de ensino implica, automaticamente, a aplicação da isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA. De facto, esta isenção opera, apenas, a partir do momento em que o estabelecimento obtém o referido reconhecimento, nos termos da legislação aplicável.

48. Por sua vez, a alínea 10) do artigo 9.º do CIVA estabelece que se encontram isentas de imposto *"As prestações de serviços que tenham por objecto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam, o fornecimento de alojamento, alimentação e material didáctico, efectuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes"*.

49. A referida isenção abrange, assim, as prestações de serviços que tenham por objecto a formação profissional, quando efectuadas por organismos de direito público ou por entidades devidamente reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais, sendo a DGERT (Direção Geral do Emprego e das Relações de Trabalho) a entidade que, no quadro legal vigente, é a competente para essa certificação, nos termos da Portaria n.º 851/2010, de 6 de setembro, alterada e republicada

pela Portaria n.º 208/2013, de 26 de junho.

IV - CONCLUSÃO

50. Face a todo o exposto e tendo em conta o anteriormente explanado, afigura-se de informar o seguinte:

51. As operações efetuadas pela Requerente que tenham como destinatários os seus associados e cuja contrapartida seja a quota fixada nos termos dos Estatutos, beneficiam da isenção prevista na alínea 19) do artigo 9.º do CIVA. Fora do âmbito da quota prevista nos Estatutos, a Requerente pode, ainda, beneficiar da aplicação de outras isenções ao abrigo do artigo 9.º do CIVA caso, relativamente a cada uma delas, se encontrem verificadas as condições para tal.

52. Deste modo, as inscrições em eventos promovidos pela Requerente, nomeadamente, congressos, colóquios, conferências e seminários, bem como, as inscrições para a frequência de cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica, pagas pelo público em geral, beneficiam da isenção do imposto prevista na alínea 14) do artigo 9.º do CIVA. A isenção prevista na alínea 14) do artigo 9.º abrange, ainda, a disponibilização, aos participantes (sócios, ou não) de material ou documentação especificamente relacionada com os assuntos que estejam a ser tratados no âmbito de tais eventos.

53. Contudo, ficam excluídos do âmbito de aplicação da isenção, as operações (transmissões de bens ou prestações de serviços) que não revistam um carácter de complementaridade relativamente ao evento em questão, nomeadamente, a venda de livros ou de quaisquer outros bens que não estejam intimamente ligados ao objeto do evento.

54. Neste sentido, as operações que a Requerente identifica como "*retiros*" ficam, igualmente, excluídas do âmbito de aplicação da isenção prevista na alínea 14) do artigo 9.º do CIVA, ou de qualquer outra isenção prevista neste artigo. Tais operações configuram o exercício de operações sujeitas a imposto e dele não isentas.

55. No que respeita a "*Ações de ensino*", bem como "*formações teóricas*" e "*formação profissional*", não estando a Requerente devidamente reconhecida pelas entidades competentes para o efeito, tais operações não merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 9) ou 10) do artigo 9.º do CIVA, configurando o exercício de operações sujeitas a imposto e dele não isentas.

56. Relativamente às prestações de serviços que se consubstanciam na realização de "*Aulas práticas de diversas artes, entre as quais, Yoga, Aikido, Chi Kung, Tenchi Tessen e Meditação*", tendo em conta o explanado na presente informação no que se refere às condições de inclusão na isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, tais serviços não merecem aí acolhimento, nem em qualquer outra isenção prevista no artigo 9.º do CIVA. Tais operações configuram o exercício de operações sujeitas a imposto e dele não isentas.

57. Quanto às "*Consultas de terapêuticas não convencionais (entre as quais*

Fitoterapia, Naturopatia, Acupuntura, Osteopatia; Medicina Tradicional Chinesa) (presencial ou online)" as mesmas podem beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que sejam asseguradas por profissionais devidamente habilitados para o exercício dessas atividades nos termos da legislação aplicável e estejam incluídas no objetivo terapêutico a que se refere a jurisprudência comunitária, espelhada, nomeadamente, nos acórdãos do TJUE referidos na presente informação.

58. Sendo determinante para a aplicação da isenção contida na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA que os serviços tenham como finalidade a prestação de cuidados de saúde, como seja, a elaboração de diagnósticos ou a aplicação de tratamentos tendo em vista a cura da doença ou anomalias da saúde, os serviços prestados no âmbito das atividades de *"Massagens e terapias diversas"*, ficam excluídos do âmbito de aplicação desta isenção, sendo sujeitos a imposto e dele não isentos.

59. Quanto às restantes fontes de obtenção de receita, designadamente *"Donativos e/ou doações em dinheiro e/ou em espécie"* e *"Subsídios estatais e de fundos europeus, em dinheiro"* afigura-se de informar o seguinte:

60. No que respeita a donativos concedidos à Requerente, informa-se que, caso as regalias associadas a um donativo em dinheiro confirmem, pela sua natureza e valor, o espírito de liberalidade do doador, não se verifica o pressuposto de incidência objetiva do imposto, ficando tais donativos fora do campo de incidência do IVA.

61. Se, pelo contrário, a atribuição dos donativos em dinheiro estiver associada à prestação de um serviço, nomeadamente de publicidade ou promocional, estar-se-á perante uma prestação de serviços, nos termos do artigo 4.º do CIVA, sendo sujeita a imposto e dele não isenta.

62. Sobre esta matéria a Autoridade Tributária e Aduaneira divulgou várias orientações através da Circular n.º 12/2002, de 19 de abril, da Direção de Serviços do IRC e Direção de Serviços do IVA, bem como, da Circular n.º 2/2004, de 20 de janeiro, da Direção de Serviços do IRC, cuja leitura se aconselha.

63. Por sua vez, conforme se encontra estabelecido na alínea c) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA, fazem parte do valor tributável das operações *"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"*.

64. Funcionando esta norma legal como uma verdadeira norma de incidência, são tributados os subsídios que preencham os requisitos aí definidos, ou seja, que: i) sejam fixados anteriormente à realização das operações realizadas; ii) sejam estabelecidos em função do número de unidades transmitidas ou do volume de serviços prestados.

65. Um subsídio que não preencha estes requisitos não é incluído no valor tributável, integrando a categoria de subsídios não tributados (ficam fora do campo de incidência do CIVA). Integram-se na categoria de subvenções não

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

66. Note-se, que, as subvenções não incluídas no valor tributável das operações, podem em certos casos, limitar o exercício do direito à dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos nos "inputs" da sua atividade. Tal é o caso dos sujeitos passivos mistos que utilizem o método da percentagem de dedução, denominado prorata, que, por força do disposto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, são obrigados a incluir as subvenções não tributadas (que não sejam subsídios ao equipamento), no denominador da fração a que esta norma legal alude.

67. Por último, tendo em conta as atividades declaradas pela Requerente e as atividades que se propõe realizar, informa-se que o enquadramento, exclusivamente, na isenção do artigo 9.º do CIVA, se encontra incorreto. De facto, estando a realizar, simultaneamente, operações que não conferem direito à dedução (artigo 9.º do CIVA) e operações que conferem esse direito, a Requerente constitui-se para efeitos de IVA como um sujeito passivo misto, devendo tal condição ser indicada numa declaração de alterações a entregar, nos termos dos artigos 32.º e 35.º do CIVA, tendo em vista a alteração do enquadramento.

68. Mais se refere que as atividades exercidas ao abrigo do artigo 9.º do CIVA não se encontram limitadas ao volume de negócios, nem o volume de negócios obtido nas mesmas concorre para efeitos do enquadramento das atividades tributadas (cfr. dispõe o artigo 81.º do CIVA).

69. Deste modo, nada obsta a que, no âmbito das atividades tributadas, a Requerente se enquadre no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA, desde que reúna todas as condições previstas no n.º 1 daquele artigo.

70. Por outro lado, caso fique enquadrada no regime normal de tributação pelo exercício das atividades sujeitas a imposto e dele não isentas, a Requerente fica sujeita ao cumprimento de todas as obrigações decorrentes do CIVA, nomeadamente à liquidação do IVA nas operações efetuadas, à entrega das declarações periódicas do IVA e ao pagamento do imposto nelas apurado (cfr. artigos 27.º, 29.º e 41.º todos do CIVA).

71. Neste caso, para efeitos do exercício do direito à dedução dos bens e serviços que sejam utilizados simultaneamente nas atividades tributadas e isentas, a Requerente deve atender à disciplina do artigo 23.º do CIVA, devendo indicar, na declaração de alterações, qual o método de dedução a utilizar: método de percentagem de dedução, denominado prorata, ou o método da afetação real.