

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: als 8) e 19) do art.s 9.º e 10.º; art. 18.º, n.º 1, al. c).

Assunto: Enquadramento – Prestações de serviço realizadas por associação desportiva, sem fins lucrativos, com o objetivo da prática e divulgação do Golfe e de outras atividades desportivas, culturais e recreativas relacionadas com a prática do Golfe.

Processo: nº **14136**, por despacho de 2018-10-17, do Sub-Diretor Geral do IVA.

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. A Requerente é uma associação desportiva, sem fins lucrativos, que tem por objeto "a prática e divulgação do Golfe e de outras actividades desportivas, culturais e recreativas relacionadas directa ou indirectamente com a prática do Golfe".

2. Foi constituída em 2011.11.16 com a denominação de " **AAA** tendo, na sequência da alteração dos Estatutos, passado a adotar, desde 2018.03.16, a denominação de **FFF**.

3. Tendo em vista a prossecução dos seus objetivos, a Requerente pretende celebrar um protocolo de cedência de exploração de vários campos de golfe com a entidade que atualmente os explora, onde estará prevista a utilização dos campos pelos seus sócios, bem como por terceiros ("não sócios"), para a prática da modalidade.

4. A requerente irá, assim, prestar serviços a associados e a não associados. Na primeira categoria existem três classes de sócios: os "Sócios Fundadores", os "Sócios Honorários" e os "Sócios Efetivos" os quais, no momento de entrada na Associação, pagam uma quota anual, cujo valor é fixado pela Direção.

5. Como contrapartida da utilização dos campos de golfe e de outros serviços a prestar pela Requerente, os diferentes tipos de sócios irão pagar anualmente um membership nas condições que vierem a ser definidas pela Direção, que irá variar em função da utilização dos campos de golfe e do tipo de sócio.

6. A utilização dos campos de golfe pelos "não sócios" será sujeita ao pagamento de taxas específicas, designadas "green-fees".

7. Adicionalmente, a Requerente irá prestar outros serviços que considera estreitamente ligados à prática do golfe, ou seja: i) lições de golfe para a aprendizagem da modalidade; ii) inscrição em torneios de golfe; iii) aluguer de bolas e tacos; iv) aluguer de buggies, trolleys e cacifos.

8. Para além dos serviços referidos irá, ainda, disponibilizar o acesso à piscina localizada no campo da **BBB**, destinada à prática desportiva e recreativa pelos sócios e seus acompanhantes, mediante o pagamento de um montante, a ser definido.

9. Face ao exposto, a Requerente vem solicitar esclarecimento sobre a possibilidade de aplicação da isenção de IVA, preceituada nas alíneas 8) e 19) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), às operações a seguir elencadas:

- i) Prestação de serviços de concessão do direito de utilizar os campos de golfe a sócios, sendo estes pessoas singulares ou coletivas;
- ii) Prestação de serviços de concessão do direito de utilizar os campos de golfe a não sócios, sendo estes pessoas singulares ou coletivas;
- iii) Prestação de serviços de inscrição em torneios, lições de golfe e de aluguer de bolas, trolleys, buggies e cacifos, prestados a sócios e a não sócios, sendo estes pessoas singulares ou coletivas;
- iv) Prestação de serviços de concessão do direito de utilizar a piscina a sócios, sendo estes pessoas singulares ou coletivas.

10. Em anexo ao pedido de informação vinculativa a Requerente envia cópia de duas escrituras públicas (**AAA e FFF**).

PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

11. Sobre a matéria em questão, a requerente apresenta uma proposta de enquadramento jurídico-tributário onde faz alusão, nomeadamente, à alínea 8) e 19) do artigo 9.º e ao artigo 10.º, ambos do CIVA, à alínea m) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA), bem como, a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

12. No que respeita ao seu enquadramento no conceito de organismo sem finalidade lucrativa definido no artigo 10.º do CIVA, é entendimento da Requerente que todos os requisitos ali elencados se encontram verificados, na medida em que a mesma é uma associação desportiva sem fins lucrativos, que pratica preços com o único intuito da cobertura de custos efetivamente incorridos, sem qualquer prossecução de lucro.

13. Refere, ainda, que cumpre funções sociais, associadas à promoção e prática da atividade desportiva no geral, e do golfe em particular, não entrando, por esses motivos, em concorrência com sujeitos passivos do imposto.

14. Contudo, tendo em conta que o cumprimento da condição estabelecida na alínea d) do artigo 10.º do CIVA pode oferecer dúvidas, a Requerente faz alusão à jurisprudência comunitária espelhada no Acórdão do TJUE, proferido em 7 de maio de 1998, no âmbito do Processo C-124/96, conhecido como o caso "Comissão/Espanha", segundo o qual, refere, um Estado-Membro não pode, ao subordinar uma isenção de IVA a uma ou várias condições, alterar o âmbito de aplicação da isenção em causa.

15. Retira, ainda, do referido Acórdão que o âmbito de aplicação das isenções do IVA "(...) é definido não apenas tendo em conta o conteúdo das operações visadas mas igualmente em função de certas características que os prestadores devem reunir. Ora, ao prever isenções do IVA definidas em função dessas características, o sistema comum do IVA implica a existência de condições de concorrência divergentes para diferentes operadores".

16. Nestes termos, defendendo que o artigo 10.º do CIVA não pode ser interpretado de modo a que a diferença entre as condições de concorrência resultantes da própria existência das isenções, obste à qualificação das entidades como organismos sem finalidade lucrativa, entende a Requerente que reúne todos os pressupostos a que alude o referido artigo para a sua qualificação enquanto "organismo sem finalidade lucrativa".

17. No que respeita ao pagamento que os diferentes tipos de sócios irão pagar como contrapartida quer pela utilização dos campos de golfe, quer por outros serviços, entende a Requerente, que os mesmos estão isentos ao abrigo do disposto nas alíneas 19) e 8) do artigo 9.º do CIVA.

18. Refere, ainda, que ao contrário da isenção prevista na alínea 19) do artigo 9.º do CIVA, a alínea 8) deste artigo não se refere unicamente aos sócios, mas antes aos destinatários em geral da prestação de serviços desportivos e de educação física (desde que prestados por organismos sem finalidade lucrativa).

19. Considera, assim, que não deve existir um tratamento diferenciado em sede de IVA consoante as prestações de serviços desportivos, ou de educação física, sejam prestadas a praticantes sócios ou não sócios. Dado que a isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA versa sobre a atividade em si e não sobre a qualidade do praticante, entende não dever liquidar IVA pelos serviços prestados a não associados.

20. Tal considerando encontra fundamentação no Acórdão proferido pelo TJUE em 19 de dezembro de 2013, no âmbito do Processo C-495/12, conhecido como Caso "Bridport and West Dorset Golf Club Limited", do qual a Requerente retira que "a função da qualidade de membro ou não membro dos destinatários das prestações em causa é critério que foi deliberadamente excluído aquando da definição desta isenção". E que "(...) se for fornecida por um organismo sem fins lucrativos, essa prestação está abrangida pela isenção do IVA prevista no referido artigo 132.º, n.º 1, alínea m), sem que seja relevante saber se é fornecida a um membro de organismo ou a um visitante não-membro".

21. Mais refere que o citado Acórdão veio esclarecer que "Atendendo a que o acesso aos campos de golfe é necessário para praticar este desporto, a prestação que consiste na concessão do direito de utilizar um campo de golfe está estreitamente relacionada com a prática de desporto na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112 (...)", pelo que, considera ser de realçar que o enquadramento jurídico-tributário da prestação de serviços de concessão do direito de utilizar os campos de golfe, no âmbito da isenção de IVA, é exatamente o mesmo, quer seja concedido aos sócios, quer a "não-sócios", que pagam o correspondente green-fee.

22. Adicionalmente, a Requerente considera que as prestações de serviços conexas com a atividade principal, ou seja a prática do golfe, se encontram, igualmente, abrangidas pela isenção da alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, por ainda se encontrarem "estritamente relacionadas com a prática do golfe".

23. Deste modo, e tendo em vista a prática do golfe e de educação física em geral, a Requerente irá disponibilizar o acesso a outros serviços: aluguer de bolas e tacos de golfe, inscrição em torneios, lições de golfe, aluguer de buggies, trolleys e cacifos, bem como o acesso à piscina.

24. Considera a Requerente que a disponibilização de todos aqueles serviços merece acolhimento na isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, tendo por base as seguintes alegações:

- Aluguer de bolas e tacos de golfe

"Parece por demais evidente que, sem bolas e tacos de golfe, o fomento do golfe não se realiza. (...)

De facto, as bolas e os tacos de golfe são, sem margem para dúvidas indissociáveis da prática do golfe, pois, sem os mesmos, não poderá ser exercida a prática da modalidade."

- Inscrição em torneios

"Sendo os torneios eventos desportivos que incluem diversas competições, é por demais evidente que estão estreitamente conexos com a prática desportiva."

- Lições de golfe

"(...) é essencial ao fomento da prática do golfe - objeto visado pelo legislador, ao conceder a isenção - a prestação de lições, de modo a dotar os potenciais novos praticantes das competências técnicas e do "know-how" necessários à prática da modalidade em segurança.

Sem lições de golfe, é por demais evidente que a prática da modalidade não será fomentada, preterindo-se o objeto da isenção."

- Serviços de aluguer de buggies, trolleys e cacifos

"O aluguer de buggies, trolleys e cacifos também corresponde a uma prestação de serviços conexa com a prática de golfe que, não sendo essencial à prática da modalidade - por ser possível, embora não desejável, a prática de golfe sem estes serviços - contribui, igualmente, para a prática da modalidade em condições de segurança, sendo essencial à prossecução do fomento da prática do golfe.

É que, sem os trolleys para transportar os tacos e sem os buggies para se deslocar, os praticantes ficam sujeitos a deslocações prolongadas, transportando os equipamentos pesados ao sol e à chuva - o que não abona a favor do objeto visado pelo legislador de fomento da prática desportiva e de educação física.

Pese embora esta realidade seja bem mais gritante nos jogadores federados, que ficam mais de 4 horas (seguidas) a praticar a modalidade (carecendo de tacos de diversos tipos, o que implica a necessidade de utilização de trolleys) sendo a isenção em apreço objetiva (aplicável independentemente da qualidade do seu destinatário) deve entender-se que, também para não federados (inclusive para iniciantes), os trolleys e buggies são estreitamente relacionados com a prática do golfe."

"Também os cacifos se encontram, por maioria de razão, estreitamente relacionados com a prática do golfe, pois os praticantes necessitam de um local onde guardar os equipamentos para a prática do golfe, os quais são bastante volumosos e pesados para ser transportados diariamente pelos praticantes (de casa para os campos de golfe), havendo um desincentivo à

prática do golfe, na sua ausência, que não foi pretendido pelo legislador."

- Serviços de acesso à piscina

"A requerente entende que a prestação de serviços de acesso à piscina aos sócios se encontra igualmente abrangida pela isenção de IVA prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, uma vez que a Requerente considera que a piscina é uma instalação destinada à prática de atividades desportivas e recreativas pelos seus sócios e acompanhantes, mediante o pagamento de um valor a fixar, e contribuindo, sem dúvida, para o fomento da prática desportiva e recreativa."

II - ENQUADRAMENTO LEGAL

25. As alíneas 8) e 19), ambas do artigo 9.º do CIVA isentam de IVA, respetivamente:

- "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";

e

- "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".

26. Estas disposições legais têm por base as alíneas m) e l) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, que determinam que os Estados-Membros isentam, respetivamente:

- "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".

- "As prestações de serviços, e bem assim as entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efectuadas aos respetivos membros no interesse colectivo por organismos sem fins lucrativos que prossigam objectivos de natureza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica ou cívica, mediante quotização fixada nos estatutos, desde que tal isenção não seja susceptível de provocar distorções de concorrência".

27. Refira-se que o artigo 134.º da Diretiva IVA exclui do benefício das isenções anteriormente citadas, 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 efectuadas em concorrência directa com as empresas comerciais sujeitas ao IVA".

28. Para aplicação da isenção prevista na alínea 19) do artigo 9.º do CIVA, as operações devem ser efectuadas por entidades sem fins lucrativos, na relação

direta com os interesses dos seus associados e ser, exclusivamente, remuneradas por uma quota fixada nos termos dos respetivos estatutos, implicando que, se as operações efetuadas ocasionarem o pagamento por parte dos associados, ou de terceiros, de quaisquer outras importâncias para além da quota fixada nos termos dos estatutos, já não aproveitam da isenção, sendo sujeitas a imposto nos termos gerais do CIVA.

29. Embora a isenção consignada na mencionada alínea 19) do artigo 9.º fique condicionada aos fornecimentos de bens e aos serviços prestados pelos organismos aí descritos aos seus associados, a isenção prevista na alínea 8) do mesmo artigo não se encontra limitada dessa forma. 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.

30. Sobre esta matéria o Acórdão, proferido em 19 de dezembro de 2013 pelo TJUE, no Processo C-495/12 conhecido como caso "Bridport and west Dorset Golf Club Limited" (a que a Requerente faz, aliás, alusão) refere que "Atendendo a que o acesso ao campo de golfe é necessário para praticar este desporto, a prestação que consiste na concessão do direito de utilizar um campo de golfe está estreitamente relacionada com a prática de desporto na acepção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m) da Directiva 2006/112, independentemente do facto de se saber se a pessoa em questão pratica golfe de forma regular ou organizada, ou tendo em vista participar em competições desportivas".

"Decorre daqui que, se for fornecida por um organismo sem fins lucrativos, essa prestação está abrangida pela isenção do IVA prevista no referido artigo 132.º, n.º 1 alínea m), sem que seja relevante saber se é fornecida a um membro do organismo ou a um visitante não membro".

31. O citado Acórdão refere ainda que "(...) as taxas de entrada pagas pela utilização de um campo de golfe por visitantes não-membros de um organismo sem fins lucrativos que gere esse campo de golfe e propõe igualmente um sistema associativo não constituem receitas suplementares na acepção do artigo 134.º, alínea b) da Directiva 2006/112".

32. Sobre a interpretação a atribuir à designação "pessoas que pratiquem desporto" mencionada na alínea m) do n.º 1 do artigo 132.º da Directiva IVA [correspondente, na legislação nacional, à alínea 8) do artigo 9.º do CIVA], 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 âmbito do Processo C-253/07, conhecido como o Caso "Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club").

33. Face a este entendimento, 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 efetivos das

prestações de serviços sejam pessoas que praticam desporto.

34. Atendendo à constituição da Requerente (Associação) e aos fins a que se propõe, de acordo com o estabelecido nos seus Estatutos, pressupõe-se que pode beneficiar das isenções previstas nas alíneas 8) e 19) do artigo 9.º do CIVA.

35. Contudo, o benefício destas isenções está 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."

36. 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.

37. 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.

38. Cabe referir relativamente ao disposto na alínea d) do artigo 10.º do CIVA e à jurisprudência comunitária espelhada no Acórdão do TJUE, proferido em 7 de maio de 1998, no âmbito do Processo C-124/96, conhecido como o caso "Comissão/Espanha" a que alude a Requerente, que o simples facto de cumprir, como refere, funções sociais associadas à promoção e prática do golf enquanto atividade desportiva, não a coloca à margem de uma atividade concorrencial com sujeitos passivos do imposto que disponibilizem serviços de idêntica natureza (prática do golf) visando a obtenção do lucro, nem tal se pode inferir do acórdão invocado, o qual deixa claro que as condições de aplicação da isenção devem ser aferidas tendo em conta a natureza e as

circunstâncias próprias de cada atividade desportiva.

39. 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.

40. Assim, deve entender-se que entram em concorrência direta com empresas que exploram atividades do golf 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.

III - CONCLUSÃO

41. Face ao exposto, pode concluir-se que desde que a Requerente reúna as condições estabelecidas no artigo 10.º do CIVA, atentas as normas legais supra mencionadas e os entendimentos proferidos através da jurisprudência do TJUE, pode beneficiar:

- i) da isenção contemplada na alínea 19) do artigo 9.º do CIVA, nas prestações de serviços e transmissões de bens efetuadas no âmbito estrito das quotas pagas pelos associados, fixadas nos termos dos Estatutos;
- ii) da isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, nos valores cobrados para além da quota e desde que os mesmos se refiram a serviços estreitamente relacionadas com a prática desportiva e recreativa (no caso, prática de golfe e piscina), cujos beneficiários efetivos sejam as pessoas que praticam essas atividades.

Pode, assim, beneficiar desta isenção pelos serviços prestados a associados ou não associados, sejam pessoas singulares ou coletivas e a associações não registadas, desde que os beneficiários efetivos sejam pessoas que praticam a atividades desportiva e recreativa.

42. No caso concreto, e sempre no pressuposto de a Requerente ser um organismo sem finalidade lucrativa que reúne as condições do artigo 10.º do CIVA, é de admitir que a aplicação da isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA se estenda, para além da cedência, aos praticantes, da utilização de recintos para a prática desportiva e recreativa (golfe e piscina), também, no caso do golf, ao aluguer de bolas e tacos de golfe, às lições de golfe para aprendizagem da modalidade e à inscrição nos torneios de golfe, tendo em conta a estreita conexão destes serviços com a prática do desporto em causa, prestados a associados e a não associados, sejam pessoas singulares ou coletivas, desde que estes serviços não sejam facultados de forma autónoma e dissociada da disponibilização dos recintos.

43. 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 que consistam, por exemplo, no aluguer de buggies e trolleys e na disponibilidade de cacifos, não beneficiam da isenção sendo sujeitas a tributação à taxa normal prevista no artigo 18.º do CIVA.

Também não beneficiam desta isenção as transmissões de bens, ainda que acessórias das operações isentas.