

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: als 8) e 19) do art. 9.º;
- Assunto: Isenções – Prestação de serviços de concessão do direito de obter inscrição em torneios de golfe, lições de golfe, aluguer de bolas e campo de golfe, dirigido a sócios e a não sócios, pessoas singulares ou coletivas.
- Processo: **nº 14829**, por despacho de 2019-04-18, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, cumpre informar:

I - O PEDIDO

- 1.** A Requerente é uma associação desportiva, sem fins lucrativos, constituída em 1967.03.11, com a designação de Clube de Golfe de ...[1].
 - 2.** Tem por objeto "a promoção da prática do jogo de golfe e o apoio a quaisquer outras actividades culturais, recreativas, desportivas ou turísticas" e visa, no âmbito da sua atividade, proporcionar a prática do golf no Campo de Golfe de, sito na freguesia de, concelho de, Região Autónoma [2].
 - 3.** Tendo em vista a prossecução dos seus objetivos celebrou, no dia ... de, um Protocolo de Cessão da Posição detida pela Sociedade "MM,, S.A.", no âmbito do Protocolo celebrado com a Região Autónoma, para a Reconstrução, Ampliação e Exploração do Campo de Golfe de, que designa, abreviadamente por "Protocolo"[3].
 - 4.** Observadas que sejam as condições definidas no mencionado Protocolo, as pessoas singulares e coletivas, sócios e não sócios, podem ter acesso aos serviços prestados pela Requerente que estejam relacionados com a prática do golfe e outros serviços que não se limitam ao acesso ao campo, em troca de uma contraprestação monetária - "green-fees" e outros.
 - 5.** As prestações de serviços efetuadas pela Requerente irão, assim, consistir na concessão de utilização do campo de golfe por sócios e não sócios, bem como na realização de outros serviços a sócios e a não sócios.
 - 6.** De acordo com os Estatutos da Requerente existem sete categorias de sócios: "Sócios Fundadores"; "Sócios Honorários"; "Sócios Efectivos"; "Sócios Não-Jogadores"; "Sócios Jovens"; "Sócios Não-Residentes" e os "Sócios Empresa".
 - 7.** Como contrapartida da utilização do campo de golfe e de outros serviços a prestar pela Requerente, os diferentes tipos de sócios irão pagar, anualmente, uma quota nas condições que vierem a ser propostas pela Direção e aprovadas pela Assembleia Geral.
- Nestes serviços, a Requerente não tenciona liquidar IVA, uma vez que entende que os mesmos estão isentos, ao abrigo do disposto nas alíneas 19) e 8), do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA).

8. A utilização do campo de golfe por não sócios terá como contrapartida a aplicação de taxas específicas designadas "green-fees". Entende a Requerente que, também estas prestações de serviços, ainda que prestadas a não sócios, merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA.

9. Adicionalmente, irá prestar outros serviços, que considera estreitamente ligados à prática desportiva do golfe, os quais envolvem, não só, a disponibilização do campo, mas também, a disponibilização dos equipamentos e do "know-how" necessários à prática da modalidade, ou seja: i) lições de golfe para a aprendizagem da modalidade; ii) inscrição em torneios de golfe; iii) aluguer de bolas e tacos. Entende a Requerente que estes serviços, também se encontram abrangidos pelas isenções previstas nas alíneas 8) e 19), do artigo 9.º do CIVA, em virtude de constituírem serviços necessários à prática desportiva do golfe.

10. Face ao que expõe, a Requerente solicita informação sobre a possibilidade de aplicação da isenção do IVA, preceituada nas alíneas 8) e 19) do CIVA, às operações a seguir elencadas:

i) Prestação de serviços de concessão do direito de utilizar o campo de golfe a sócios, sendo estas pessoas singulares ou coletivas;

ii) Prestação de serviços de concessão do direito de utilizar o campo de golfe a não sócios, sendo estas pessoas singulares ou coletivas;

iii) Prestação de serviços de inscrição em torneios, de prestação de lições de golfe e de aluguer de bolas, prestados a sócios e a não sócios, sendo estas pessoas singulares ou coletivas.

11. Em anexo ao pedido de informação vinculativa a Requerente envia Cópias dos seguintes documentos:

- Escritura Pública de Alteração dos Estatutos;

- Protocolo de cessão da posição detida pela sociedade "MM ..., S.A.", no protocolo celebrado com a Região Autónoma, para a reconstrução, ampliação e exploração do Campo de Golfe

- Ficha Doutrinária n.º 14136, com despacho do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária do IVA, de 2018/10/17.

II - PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

12. A Requerente apresenta, sobre a matéria em questão, uma proposta de enquadramento jurídico-tributário onde faz alusão, nomeadamente, à alínea 8) 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).

13. 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.

14. 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.

15. Tendo em conta, contudo, 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.

16. 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".

17. 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".

18. No que respeita à isenção prevista na alínea 8), do artigo 9.º do CIVA, entende a Requerente que aquela visa prosseguir o objetivo extra fiscal de incentivar a realização de certas atividades de interesse geral, incluindo os serviços relacionados com a prática de desporto ou de educação física, desde que os mesmos sejam prestados por "organismos sem finalidade lucrativa" e quem os recebe desenvolve efetivamente a conduta incentivada, isto é, pratica efetivamente desporto ou educação física.

19. Neste sentido, entende que não deverá 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, pois ambos os destinatários estão a prosseguir o objetivo extra fiscal visado pela isenção e desejado pelo legislador.

20. A esse respeito alega, 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), abrangendo os desportos praticados, quer individualmente, quer em grupos de pessoas ou no âmbito de estruturas organizacionais.

21. Tal considerando encontra fundamentação nos Acórdãos proferidos pelo TJUE - caso "Bridport and West Dorset Golf Club Limited" e caso "Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club".

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. Atento ao disposto na jurisprudência do TJUE, espelhado no Acórdão proferido em 21 de fevereiro de 2013, no âmbito do Processo C-18/12, conhecido como o caso "Mesto Zamberk", a Requerente considera que a disponibilização dos serviços que se consubstanciam no aluguer de bolas e tacos de golfe, na inscrição em torneios e em lições de golfe, merecem 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.

É que, desde logo, falta, em absoluto, o equipamento desportivo que torna efetiva a prática desportiva.

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 estritamente 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."

III - ENQUADRAMENTO LEGAL

24. 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 destinadas 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".

25. 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, efetuadas 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".

26. 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 efetuadas em concorrência directa com as empresas comerciais sujeitas ao IVA".

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

28. 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.

29. 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".

30. 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 Diretiva 2006/112".

31. 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 [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 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 âmbito do Processo C-253/07, conhecido como o Caso "Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club").

32. 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.

33. 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.

34. 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."

35. 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.

36. 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.

37. 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.

38. 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.

39. 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.

IV - CONCLUSÃO

40. 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), 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.

41. 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, também 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.

42. 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, e à margem do solicitado, informa-se que 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.

[1] Conforme cópia de Escritura Pública de Alteração de Estatutos que junta em anexo.

[2] Conforme cópia dos Estatutos que junta em anexo.

[3] Conforme cópia de documentos que junta em anexo.