

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Estabelecimentos ou instalações destinados à prática desportiva
- Processo: 24103, com despacho de 2023-11-15, do Diretor de Serviços da DSIVA, 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 inscrições nos campeonatos de surf que organiza, designadamente se tais inscrições merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do Código do IVA.

Sobre o assunto, cumpre informar:

I - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

1. A Requerente é uma associação de direito privado e de utilidade pública que exerce a atividade que tem por base o CAE 93192 - "Outras actividades desportivas".
2. Para efeitos de IVA constitui-se como um sujeito passivo misto tendo, pela prática de operações que conferem o direito à dedução, enquadramento no regime normal do IVA com periodicidade trimestral, desde 2009.12.31. Atento o disposto no artigo 23.º do Código do IVA (CIVA) indicou utilizar para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, o método da afetação real de parte dos bens, bem como o método da percentagem de dedução, designado prorata, na percentagem de 20%.

I - O PEDIDO

3. A Requerente refere que, tendo em conta o estipulado nos seus Estatutos, tem como objetivo "Promover, regulamentar e dirigir a prática desportiva da modalidade de Surf, nomeadamente nas suas disciplinas de Bodyboard, Bodysurfing, Longboard, Skimboard, Kneeboard, Tow-in/out e Stand Up Paddle (SUP) em Portugal".
4. Neste sentido, organiza campeonatos nacionais/regionais. Tais campeonatos são, como refere, "feitos prova a prova apesar de se tratar de um único evento/campeonato/título por categoria/modalidade", sendo o valor das inscrições nos mesmos, fixado e aprovado em Assembleia Geral. Para a participação nas provas é obrigatório que os participantes estejam federados.
5. A organização de provas desportivas (nomeadamente os Quadros Competitivos Nacionais) constitui uma obrigação da Requerente, fazendo "parte da delegação de competência a uma Entidade de Utilidade Pública Desportiva, regular as modalidades que estão sob a sua égide".

6. Os campeonatos não são ocasionais, fazendo parte de um plano anual aprovado pelo Instituto Português do Desporto e da Juventude (IPDJ). As inscrições cobradas visam apenas, conforme refere, mitigar os custos de cada prova e assegurar a presença dos atletas em cada um dos locais/eventos.

7. Mais refere a Requerente que não explora um estabelecimento desportivo, atendendo a que a maioria das provas é disputada no mar e que algumas provas de SUP são em rios/lagos/barragens. Alega, contudo, que, para cada prova, existe a emissão de uma licença e uma ocupação exclusiva do espaço/mar. Refere, ainda, que algumas entidades (sobretudo clubes que usam espaços cedidos/protocolados com câmaras ou outras entidades públicas) têm interpretado de forma muito extensiva o conceito de "exploração" pois consideram apenas "o direito de uso", apesar de não terem propriedade ou suportarem despesas.

8. Assim, atendendo ao teor da informação vinculativa prestada no âmbito do Pedido n.º 10402, com despacho de 2016.06.17, do SDG do IVA, por delegação do Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira e tendo em conta o que expõe, a Requerente vem solicitar informação sobre a possibilidade de beneficiar da isenção de IVA prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, nas inscrições dos campeonatos de surf que organiza.

III - ENQUADRAMENTO LEGAL

9. Nos termos da alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, estão isentas de IVA "As prestações de serviços efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas actividades".

10. Este dispositivo encontra a sua génese, em parte e no que concerne à questão em apreço, na alínea m) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva do IVA), que prevê que os Estados membros isentem determinadas prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, efetuadas por organismos sem fins lucrativos a pessoas que pratiquem desporto ou educação física. Importa ter presente que a disposição comunitária não determina com objetividade que as prestações de serviços relacionadas com a prática desportiva devam beneficiar da isenção em todas as circunstâncias, tendo os Estados membros a faculdade de definir em que termos a mesma opera.

11. O legislador nacional materializou a norma comunitária nas alíneas 8) e 19) do artigo 9.º do CIVA delimitando-a, no seu alcance, na prática de actividades desportivas em estabelecimentos ou instalações destinadas a essas atividades (alínea 8) e nas prestações de serviços e transmissões de bens conexas efetuadas por organismos que prossigam objetivos de natureza desportiva, entre outros, e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos do estatutos (alínea 19), desde que, em qualquer caso, as operações sejam efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa. Há, assim, uma vontade objetiva expressa pelo legislador nacional, com plena cobertura na norma comunitária que estabelece a isenção, que decidiu não incluir a prática de atividades desportivas em todas as circunstâncias, mas apenas naquelas em que as atividades se desenrolam em estabelecimentos ou instalações a elas

destinadas, desde que tais estabelecimentos ou instalações sejam explorados por organismos sem finalidade lucrativa ou, em conformidade com o disposto na alínea 19), quando aquelas sejam exercidas por estes aos seus associados em contrapartida de uma quota fixada nos termos dos respetivos estatutos.

12. Sendo condição de aplicação da isenção, na redação da alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, que os organismos sem finalidade lucrativa explorem estabelecimentos ou instalações destinadas à prática, nomeadamente, de atividades desportivas, o Código do IVA não providencia uma definição de estabelecimentos ou instalações.

13. O Decreto-Lei n.º 141/2009, de 2009.06.16 estabelece o regime jurídico das instalações desportivas de uso público, definindo, no seu artigo 2.º a noção de instalação desportiva como sendo "o espaço edificado ou conjunto de espaços resultantes de construção fixa e permanente, organizados para a prática de atividades desportivas, que incluem as áreas de prática e as áreas anexas para os serviços de apoio e instalações complementares".

14. Este regime jurídico abrange as instalações desportivas de uso público, independentemente de a sua titularidade ser pública ou privada e visar, ou não, fins lucrativos. São, igualmente, abrangidos os estabelecimentos que prestam serviços desportivos na área da manutenção da condição física (fitness), designadamente aos ginásios, academias ou clubes de saúde (healthclubs), independentemente da designação adotada e forma de exploração, bem como, as instalações desportivas que estejam integradas em complexos destinados à preparação e ao treino desportivo de alto rendimento, designadamente centros de estágios e centros de alto rendimento, independentemente da designação e forma de exploração (cfr. artigo 3.º).

15. O artigo 5.º do regime prevê as seguintes tipologias de instalações desportivas:

- a) Instalações desportivas de base, subdivididas em recreativas e formativas;
- b) Instalações desportivas especializadas ou monodisciplinares;
- c) Instalações desportivas especiais para o espetáculo desportivo.

16. O conceito legal de instalações desportivas de uso público estabelecido no Decreto-Lei n.º 141/2009 ajuda a densificar o âmbito da abrangência da norma de isenção, no que respeita à prática de desporto e educação física. Contudo, restringe-se a instalações de construção fixa e permanente, independentemente da sua localização. No entanto, tal limitação - construção fixa e permanente - não se encontra plasmada na norma de isenção.

17. Com efeito, o regime jurídico exclui da sua aplicação, designadamente no n.º 4 do seu artigo 2.º:

- a) Os espaços naturais de recreio e desporto, ou seja, aos locais com condições naturais para a realização de certas atividades recreativas sem recurso a obras de adaptação ou arranjo material, designadamente os locais para as atividades desportivas na natureza que se encontram reguladas pelo Decreto Regulamentar n.º 18/99, de 22 de setembro, alterado pelo Decreto Regulamentar n.º 17/2003, de 10 de outubro;
- b) Os espaços de jogo e recreio infantil, regulados pelo Decreto-Lei n.º 379/97, de 27 de dezembro, e diplomas complementares;
- c) Os espaços e recintos não concebidos para usos desportivos que, por períodos de curta duração, sejam utilizados para acolher eventos ou manifestações desportivas, sem prejuízo da necessidade de reunirem as

condições técnicas e de segurança aplicáveis;

d) As instalações desportivas integradas em edifícios de habitação permanente, destinadas a uso recreativo e privativo dos seus residentes.

18. O Decreto Regulamentar n.º 18/99, de 22 de setembro, regula a animação ambiental nas modalidades de animação, interpretação ambiental e desporto de natureza em zonas integradas na rede nacional de áreas protegidas, bem como o processo de licenciamento das iniciativas e projetos de atividades, serviços e instalações de animação ambiental, para efeitos do n.º 3 do artigo 2.º do decreto lei n.º 47/99, de 16 de fevereiro, que regula o turismo de natureza.

19. Restringindo a análise ao âmbito da questão suscitada no presente processo, a alínea l) do artigo 2.º deste diploma define desporto de natureza como sendo "aquele cuja prática aproxima o homem da natureza de uma forma saudável e seja enquadrável na gestão das áreas protegidas e numa política de desenvolvimento sustentável".

20. Dispondo no n.º 3 do seu artigo 3.º que constituem atividades e serviços de desporto de natureza as iniciativas ou projetos que integram um vasto conjunto de modalidades desportivas e atividades de lazer cuja prática não se mostre nociva para a conservação da natureza, onde se incluem, nas alíneas p) e q), o surf e o windsurf.

21. O n.º 3 do artigo 5.º deste Decreto Regulamentar estabelece um conjunto de requisitos específicos que devem preencher as atividades, serviços e instalações de desporto de natureza, dos quais se destacam os seguintes:

- a) Respeitar o enquadramento legislativo próprio de cada atividade ou sector;
- b) Respeitar os locais indicados para a prática de cada modalidade desportiva;
- d) Respeitar as condicionantes estabelecidas quanto aos locais, ao número de praticantes e à época do ano;
- e) Acondicionar e dotar de forma adequada os locais com equipamentos de qualidade e segurança necessários à prática de cada modalidade;
- f) Dotar os locais com sinalização e informação sobre as condições de utilização dos mesmos e recomendações para a prática de cada modalidade;

22. O Decreto Regulamentar prevê ainda, no artigo 8.º, que as atividades nele reguladas carecem, de licença titulada pelas entidades competentes, identificadas na norma legal, sem prejuízo de outras autorizações ou licenças exigíveis por lei.

23. O diploma não define o que se entende por instalações de desporto de natureza. No entanto, parece poder inferir-se que, quando os locais onde se desenrolam as atividades de desporto de natureza observem os requisitos específicos para a sua prática, estando, designadamente, acondicionados e dotados de forma adequada com equipamentos de qualidade e segurança necessários à prática da modalidade e com sinalização e informação sobre as condições de utilização dos mesmos bem como as recomendações necessárias à prática da modalidade, desenvolvendo-se as atividades com as respetivas licenças exigidas por lei, se está perante instalações de desporto de natureza, ainda que possam não ter uma existência física permanente.

24. No entanto, o Decreto Regulamentar n.º 18/99 aplica-se estritamente em zonas integradas na rede nacional de áreas protegidas, o que, considerado por si só, limitaria a eficácia da isenção de IVA ao alcance geográfico da norma, revelando-se incompatível com a matriz do imposto.

25. Admite-se, no entanto, que, apesar desta limitação, o diploma fornece elementos adicionais importantes para uma definição de instalações destinadas à prática de atividades desportivas para efeitos da alínea 8) do artigo 9.º do CIVA.

26. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) tem considerado que os termos usados para designar as isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva do IVA são de interpretação estrita, dado que constituem exceções ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços efetuada pelo sujeito passivo a título oneroso. Todavia, esta regra de interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir tais isenções devam ser interpretados de um modo que as prive dos seus efeitos (acórdãos C-253/07 e C-18/12, entre outros).

27. No que respeita à alínea m) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA, entende o TJUE que esta disposição visa, segundo o seu teor, a prática de desporto e de educação física em geral. Tendo em conta esse teor, a referida disposição não pretende fazer beneficiar da isenção nela prevista apenas certos tipos de desportos (Idem).

28. Entende ainda aquele Tribunal que, de acordo com o seu enunciado, a alínea m) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva visa a prática de desporto e de educação física em geral e não exige, para efeitos da sua aplicabilidade, que a atividade desportiva em causa seja praticada a um nível determinado, por exemplo a nível profissional, nem que essa atividade seja praticada de uma forma determinada, a saber, de forma regular ou organizada, ou tendo em vista a participação em competições desportivas (acórdão C-495/12, entre outros).

29. Finalmente, considera o TJUE que a isenção abrange, no contexto de pessoas que praticam desporto, prestações de serviços fornecidas a pessoas coletivas 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 efetuadas por organismos sem fins lucrativos e que os beneficiários efetivos das referidas prestações sejam pessoas que praticam desporto (acórdão C-235/07).

30. Ou seja, interpretando a jurisprudência do TJUE, a isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, visa a prática do desporto e de educação física em geral (mas também as outras disciplinas ali previstas), independentemente de se tratar de atividades não regulares, não organizadas ou que tenham por objetivo a participação em competições desportivas, fornecidas a pessoas singulares, a pessoas coletivas ou a associações não registadas, desde que essas prestações tenham uma estreita conexão com a prática do desporto e sejam indispensáveis à sua realização, sejam efetuadas por organismos sem fins lucrativos que explorem estabelecimentos ou instalações destinadas àquele efeito e que os beneficiários efetivos das referidas prestações sejam pessoas que praticam desporto.

31. Assim, tendo em consideração a doutrina do TJUE, a redação da norma nacional da isenção e a legislação sectorial aplicável às atividades desportivas, e que esta não fornece uma definição abrangente de instalações destinadas à prática de atividades desportivas, deve considerar-se, para efeitos de aplicação da isenção, que se está perante uma instalação destinada à prática do desporto quando, além da noção de instalação desportiva definida no regime jurídico das

instalações desportivas de uso público, o local onde se desenrola a atividade desportiva, observa os requisitos específicos para a sua prática, estando, designadamente, acondicionado e dotado de forma adequada com equipamentos de qualidade e segurança necessários à prática da modalidade e com sinalização e informação sobre as condições de utilização dos mesmos, que cumpram as exigências legais que lhe são aplicáveis, incluindo as respetivas licenças exigidas por lei, ainda que não seja uma instalação física permanente, nos termos do referido regime jurídico.

32. Importa ainda referir que o artigo 10.º do CIVA define, para efeitos da isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, que 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 direta com sujeitos passivos do imposto."

IV - CONCLUSÃO

33. Atento o anteriormente explanado verifica-se que o benefício da isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA se encontra subordinado aos requisitos ali mencionados, designadamente às condições de que as prestações de serviços sejam efetuadas por organismos sem fins lucrativos e que tais organismos explorem estabelecimentos ou instalações destinadas à prática de atividades artísticas, desportistas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas atividades.

34. Atendendo a que o CIVA não prevê uma definição de tais estabelecimentos ou instalações, nem impõe quaisquer limitações à sua natureza, recorre-se, para a sua caracterização no que respeita às atividades desportivas, à noção de instalação desportiva resultante da legislação aplicável a estas atividades, designadamente o regime jurídico das instalações desportivas de uso público consagrado no Decreto-Lei n.º 141/2009, de 16 de junho e, bem assim, às definições constantes do n.º 3 do artigo 5.º do Decreto Regulamentar n.º 18/99, de 27 de agosto, balizadas e harmonizadas tendo em conta a doutrina emanada do Tribunal de Justiça da União Europeia .

35. Entende-se, assim, que, para efeitos da alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, são instalações destinadas à prática desportiva, além dos espaços edificados resultantes de construção fixa e permanente, organizados para a prática de atividades desportivas, os locais não permanentes que observem os requisitos específicos para a sua prática, quando estão, designadamente, acondicionados e dotados de forma adequada com equipamentos de qualidade e segurança necessários à prática das modalidades, com sinalização e informação sobre as condições de utilização dos mesmos, que cumpram as exigências legais que lhe são aplicáveis, incluindo as respetivas licenças exigidas por lei para o efeito.

36. Importa referir que não é condição essencial para a aplicação da isenção

prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA 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.

37. Neste sentido, sempre que se encontrem verificadas as condições estabelecidas na alínea 8) do artigo 9.º e no artigo 10.º, ambos do CIVA, os organismos sem finalidade lucrativa podem beneficiar da isenção do IVA pelos valores cobrados no âmbito da exploração das instalações, desde que os beneficiários efetivos sejam as pessoas que praticam essas atividades.

38. Por outro lado, tendo em conta que a isenção consignada na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA não se encontra condicionada aos serviços efetuados aos seus associados, os valores cobrados pelos organismos sem finalidade lucrativa (1), respeitantes a serviços prestados a não associados (pessoas que praticam as atividades) beneficiam, também, da isenção prevista nesta norma legal.

39. Face a todo o exposto, e respondendo concretamente à questão colocada, informa-se, que, desde que a Requerente reúna condições para ser um organismo sem finalidade lucrativa, as operações em apreço (campeonatos de surf) poderão ter enquadramento na isenção consignada na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, se os serviços prestados forem efetuados em instalações destinadas àquela prática desportiva, de acordo com o entendimento proferido na presente informação.

(1) Quando o valor é cobrado fora do âmbito estrito das quotas pagas pelos associados à Requerente, fixadas nos termos dos seus Estatutos, o mesmo não merece acolhimento na isenção consignada na alínea 19) do artigo 9.º do CIVA.