

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Natação/Empresa Municipal
- Processo: 25302, com despacho de 2023-12-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - DO PEDIDO
1. A Requerente pretende uma informação vinculativa relativamente à aplicabilidade da isenção estabelecida na alínea 8) do artigo 9.º e artigo 10.º, ambos do Código do IVA (CIVA), às prestações de serviços a particulares realizados na Escola municipal de natação, e, através do programa XXX integrado no projeto de atividade física direcionado para idosos do concelho.
 2. De acordo com os respetivos Estatutos, a Requerente é uma empresa pública municipal, e tem por objeto social assegurar a prestação de serviços públicos no âmbito da atividade física e desportiva, do laser e tempos livres e de outras atividades de animação do concelho, nomeadamente as que sejam determinadas realizar pelo município nos espaços e equipamentos sob a sua gestão.
 3. No âmbito dos serviços públicos, constituem seus objetivos, entre outros, os seguintes: i) assegurar a programação, produção e supervisão das atividades físicas e desportivas de iniciativa municipal que se enquadrem no âmbito das opções de incentivo e apoio à prática desportiva, definidas pela Câmara Municipal (CM); ii) promover e dinamizar a prática das diferentes atividades físicas e desportivas, incluindo o desporto adaptado; iii) contribuir para o desenvolvimento desportivo do concelho; iv) contribuir para a formação de públicos, designadamente dos mais jovens, nos domínios da sensibilização e da divulgação do desporto e da atividade física e do lazer; v) fomentar o intercâmbio desportivo.
 4. A prossecução do serviço público desportivo é, assim, concretizada pela CM através da Requerente, que oferece os serviços na Escola de natação e o programa de apoio às atividades sociais a idosos a custos acessíveis e adaptados à população onde geograficamente se insere.
 5. Os preços praticados são de valor reduzido, sendo definidos e homologados pela CM, sendo lhes acrescido IVA à taxa normal. O restante valor, isto é, a diferença entre o custo real e o custo social cobrado aos utentes é suportado pela CM ao abrigo de contratos programa relativos a subsídios à exploração.
 6. Refere que desenvolve atividades que, dado o interesse público que lhes está subjacente poderiam ser desenvolvidas diretamente pelo município, caso em que seriam indubitavelmente isentas de IVA.
 7. Uma vez que entende que reúne os requisitos previstos no artigo 10.º do CIVA, para efeitos da isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, a saber: (i) presta serviços nas instalações destinadas à prática de atividades desportivas; (ii) pratica preços homologados pela CM e/ou pratica preços sociais inferiores aos exigidos em circunstâncias análogas por empresas comerciais sujeitas a imposto; (iii) não entra em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto; e, (iv) prossegue atividades de interesse público, incluindo, no caso concreto, o serviço social prestado na Escola municipal de natação e através do programa XXX - projeto de atividade física para os idosos do concelho, solicita que seja confirmada a aplicabilidade da referida isenção aos serviços desportivos prestados a particulares através da Escola municipal de natação e os serviços através do programa XXX.

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

Regime jurídico da atividade empresarial local

8. A Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, que estabelece o Regime jurídico da atividade empresarial local e das participações locais (RJAELPL), determina que as empresas locais são pessoas coletivas de direito privado, regendo-se pelas disposições desse mesmo regime, pela lei comercial, pelos respetivos estatutos e, subsidiariamente, pelo regime do setor empresarial do Estado.

9. As empresas locais, são criadas e extintas por deliberação dos municípios e detidas integralmente por um município, associação de municípios ou as áreas metropolitanas, que sobre elas exercem poderes de tutela, prosseguindo obrigatoriamente funções inseridas nas atribuições daqueles municípios, estando, ainda, sujeitas às suas orientações estratégicas, nomeadamente, conforme o disposto no artigo.º 2 do RJAELPL, o qual reitera que a "atividade empresarial local é desenvolvida pelos municípios, pelas associações de municípios, independentemente da respetiva tipologia, e pelas áreas metropolitanas, através dos serviços municipalizados ou intermunicipalizados e das empresas locais", sendo ainda orientadas para a prossecução do interesse público, podendo exercer poderes delegados pelos municípios se constar de forma expressa na respetiva deliberação de constituição e nos respetivos estatutos.

10. Definem-se como pessoas coletivas de direito privado, com natureza municipal, intermunicipal ou metropolitana, consoante os municípios, as associações de municípios, e as áreas metropolitanas exerçam sobre elas influência dominante.

11. Quanto ao objeto social, as empresas locais têm como objeto exclusivo a exploração de atividades de interesse geral ou a promoção do desenvolvimento local e regional, sem prejuízo da constituição de empresas locais que exercem, a título principal, as atividades de gestão de equipamentos e prestação de serviços na área da cultura.

12. Consideram-se empresas locais de gestão de serviços de interesse geral as que, assegurando a universalidade, a continuidade dos serviços prestados, a satisfação das necessidades básicas dos cidadãos, a coesão económica e social local ou regional e a proteção dos utentes, tenham exclusivamente por objeto, nomeadamente, a atividade de promoção e gestão de equipamentos coletivos de prestação de serviços nas áreas da educação, ensino e formação profissional, ação social, cultura, saúde e desporto.

13. Ao mesmo tempo, a lei proíbe a constituição de empresas locais para a prossecução de atividades de natureza exclusivamente administrativa ou com intuito exclusivamente mercantil. Não podendo, igualmente, ser constituídas empresas locais nem adquiridas participações que confiram uma influência dominante, cujo objeto social não se insira nas atribuições dos respetivos municípios, associações de municípios ou áreas metropolitanas.

14. De acordo com o Ofício-Circulado n.º 30159, de 18 de junho de 2014, divulgado pela Área de Gestão Tributária do IVA, as empresas locais quando atuem com prerrogativas de autoridade, podem beneficiar da não sujeição a IVA constante no n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA).

15. Para determinação da condição de autoridade pública relevam as modalidades das atividades em causa, considerando-se atividades exercidas na qualidade de autoridades públicas aquelas que os organismos públicos realizam no âmbito do regime que lhes é próprio, ou seja, que implicam a utilização de prerrogativas de autoridade pública, excluindo se as que são exercidas nas mesmas condições que os operadores económicos privados.

16. Apesar de tais empresas se encontrarem sujeitas a princípios de gestão privada, tal não impede que se configurem, também, como entidades públicas para efeitos do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, designadamente quando se trata de uma empresa local detida unicamente por um município, o qual sobre ela exerce poderes de tutela, prosseguindo funções inseridas nas atribuições daquele município e estando sujeitas as suas orientações estratégicas.

17. Assim, conclui-se que, quando as empresas locais nos termos do RJAELPL atuam pelos municípios, seja no âmbito pelo qual foram criadas por aqueles com objetivos específicos dos municípios, seja no cumprimento dos respetivos poderes delegados, atuam com prerrogativas de autoridade pública, qualidade, esta, que implica a não sujeição a imposto, mencionada.

18. Face ao Código do IVA as operações efetuadas pelas empresas locais podem ter diferentes enquadramentos:

i) Operações efetuadas no exercício dos poderes de autoridade, nomeadamente, as que dizem respeito à aplicação de coimas, cobrança de taxas, que, quando efetuadas pelas empresas locais se enquadram na não sujeição prevista no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA e, por esse facto, não conferem o direito à dedução do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços, necessários à execução destas operações, nos termos do artigo 20.º do CIVA, incluindo operações que não decorrem do exercício de uma atividade económica, como por exemplo, as obras na via pública ou a sua ocupação, fixação de sinais de trânsito; i.e., a manutenção e limpeza de parques e jardins públicos, de arruamentos e estradas, de edifícios e outros espaços públicos, ou seja, prestações de serviços efetuadas no âmbito do interesse público em geral que se encontram fora do âmbito de aplicação do imposto;

ii) Operações que decorrem do exercício de uma atividade económica, em conformidade com a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, de forma significativa e em concorrência com as entidades privadas que, pelo facto de se enquadrarem nas isenções previstas no artigo 9.º do CIVA, não conferem o direito à dedução do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços, necessários à sua execução, nos termos do artigo 20.º do CIVA

iii) Operações que decorrem do exercício de uma atividade económica, em conformidade com a alínea a) o n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, de forma significativa e em concorrência com as entidades privadas que, pelo facto de se tratarem de operações tributadas nos termos gerais, conferem o direito à dedução do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços, necessários à sua execução, nos termos do artigo 20.º do CIVA.

A atividade da Requerente

19. A Requerente tem como objeto social assegurar a prestação de serviços públicos, no âmbito da atividade física e desportiva, em concreto, os referidos no ponto 3 desta informação.

20. Face às operações realizadas, as mesmas não se subsumem no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, dado que não são efetuadas no âmbito dos poderes de autoridade e como tal fora do âmbito de incidência subjetiva do imposto, mas de operações efetuadas no âmbito do exercício de uma atividade económica.

21. Tratando-se de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, importa precisar se as mesmas são sujeitas a IVA ou se são abrangidas por alguma isenção, como a prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA.

22. Dispõe a referida norma do CIVA que são isentas de imposto "as prestações de serviços efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de atividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas atividades".

23. Esta norma, quanto à qualidade do prestador de serviços, apenas refere os organismos sem finalidade lucrativa, sendo, no entanto, omissa quanto às pessoas coletivas de direito público ou organismos de direito público, ainda que, várias outras alíneas do mesmo artigo 9.º façam referência expressa, tanto a organismos sem finalidade lucrativa, como a pessoas coletivas de direito público ou organismos de direito público.

24. Relativamente a esta questão, em sede de IVA, a Autoridade Tributária e Aduaneira não faz distinção entre pessoas coletivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa, para efeitos da aplicação da isenção referida. Neste sentido foi divulgado o

Ofício-Circulado n.º 174229, de 20 de novembro de 1991, a publicar instruções administrativas relativas a operações efetuadas pelas Câmaras Municipais, tendo incluído, no âmbito da isenção da alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, a frequência de aulas de dança, ginástica, etc., ministradas pelas Câmaras Municipais, bem como a utilização de instalações desportivas, incluindo piscinas, quando diretamente exploradas por pessoas coletivas de direito público.

25. Quanto ao conceito de "organismo sem finalidade lucrativa" e relativamente às isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça da União Europeia, esclarece que "o conjunto das isenções enumeradas no artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas h) a p), da sexta Diretiva diz respeito a organismos que atuam no interesse público num setor social, cultural, religioso e desportivo ou num setor análogo. O seu objetivo consiste, assim, em conceder um tratamento mais favorável, em matéria de IVA, a determinados organismos cujas atividades são orientadas para fins distintos dos fins comerciais" (cf. Acórdão no processo C 174/00, de 2002/03/21, n.º 19).

26. No caso específico das prestações de serviços relacionadas com a prática de desporto, é entendimento do Tribunal de Justiça, que a qualificação de um organismo como «sem fins lucrativos», "deve ser efetuada à luz da finalidade por ele prosseguida, a saber, o organismo em causa não deve ter como objetivo gerar lucros a favor dos membros, contrariamente à finalidade de uma empresa comercial ()". Podendo, um organismo "ser qualificado como «sem fins lucrativos», ainda que procure sistematicamente gerar excedentes que depois afeta à execução das suas prestações" (cf. acórdão citado, n.ºs 26 e 35, respetivamente).

27. Para efeitos de isenção, apenas são considerados como organismos sem finalidade lucrativa, nos termos do artigo 10.º o CIVA, aqueles que, simultaneamente:

- a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração;
- b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas atividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior;
- c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não suscetíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;
- d) Não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto.

28. Em sede de IVA, verifica-se que a Requerente se encontra enquadrada no regime normal de tributação, com periodicidade mensal, sendo um sujeito passivo misto, utilizando a afetação real de bens, pelo exercício da atividade principal de Gestão de instalações desportivas (CAE 93110), e pelas atividades secundárias de Promoção imobiliária (desenvolvimento projetos edifícios) (CAE 41100); Exploração de salas de espetáculos e atividades conexas (CAE 90040); Administração pública - atividades de saúde (CAE 84121); Administração pública - atividades de educação (84122); e, Atividades de ginásio (fitness) (CAE 93130). A Requerente refere, ainda, no seu pedido, que explora o Parque, relativamente à qual, atua numa lógica de mercado.

29. Podemos então observar que a Requerente, embora exerça atividades de diversa natureza, tem a sua génese e existência alicerçadas no respetivo RJAELPL, desenvolvendo as suas funções no lugar da CM, que sobre ela exerce poderes de tutela, prossequindo funções inseridas nas atribuições do município e estando sujeitas as suas orientações estratégicas, é norteadas para o desenvolvimento exclusivo de atividades de interesse geral, com vista a satisfazer o interesse público, em resposta às necessidades das populações da sua área de intervenção, o município.