

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Isenção - Entidades sem finalidade lucrativa - Empresa Municipal - Prestação de serviços desportivos e de educação física efetuada a particulares - alínea 8) do artigo 9.º e 10.º, ambos do Código do IVA.
- Processo: 26997, com despacho de 2024-11-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E ENQUADRAMENTO DO SUJEITO PASSIVO
1. Após consulta efetuada ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes da AT - Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante designada de "AT"), constata-se que a Requerente se encontra registada, para efeitos de IVA, com a atividade principal de "GESTÃO DE INSTALAÇÕES DESPORTIVAS" - CAE 93110 e secundárias de "ENSINOS DESPORTIVO E RECREATIVO" - CAE 85510 e "COM. RET. ART. DESPORTO, CAMPISMO E LAZER, ESTAB. ESPEC" - 47640, tendo enquadramento no regime normal, com periodicidade mensal, como sujeito passivo misto, utilizando para efeitos do exercício do direito à dedução o método da afetação real de parte dos bens e serviços.
  2. A Requerente é uma pessoa coletiva de direito privado, sendo uma empresa pública municipal criada pela Câmara Municipal de [] com objetivos definidos na promoção e gestão do fenómeno desportivo em [], nos termos do artigo 19.º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 53/2014, de 25 de agosto, que estabelece o Regime jurídico da atividade empresarial local e das participações locais (adiante designada de "RJAELPL").
  3. Tem por objeto social assegurar a prestação de serviço público no âmbito da atividade física, desportiva, recreativa, de lazer e tempos livres.
  4. Em concreto, a Requerente:
    - Presta serviços na Escola de Natação de [], no Programa "+ Sénior" integrado no projeto de atividade física "+ Desporto + Saúde" direcionado para idosos do concelho;
    - Leciona aulas de ténis e Padel, sendo estas por si organizadas e ministradas por técnicos da Requerente, sendo os preços sociais aprovados pela Câmara Municipal de []. Relativamente a estas atividades, não existe atualmente concorrência no concelho de [];
    - Oferece um programa de férias desportivas com preços sociais aprovados pela Câmara Municipal de [] (...). Relativamente a esta atividade, não existe concorrência no concelho de [];
    - Facilita o acesso às piscinas descobertas, sujeitando as entradas a preços sociais aprovados pela Câmara Municipal de []. Relativamente a esta atividade, não existe concorrência no concelho de [].
    - Facilita o acesso ao parque de arborismo, sujeitando as entradas a preços sociais aprovados pela Câmara Municipal de []. Relativamente a esta atividade, não existe concorrência no concelho de [].
  5. Refere, que se está, em qualquer um dos casos, perante prestações de serviços efetuadas por um organismo sem finalidade lucrativa que explora estabelecimentos ou instalações destinadas à prática de atividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas entidades, conforme impõe a alínea 8) do artigo 9.º do Código do IVA (adiante

designado de "CIVA")

6. Deste modo, entende que reúne os requisitos do artigo 10.º do CIVA para efeitos da isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, (i) em virtude de prestar serviços nas instalações destinadas à prática de atividades desportivas, de educação física, culturais, recreativas e de lazer (ii) por praticar preços homologados pela Câmara Municipal de [] e/ou praticar preços sociais inferiores aos exigidos em circunstâncias análogas por empresas comerciais sujeitas a imposto, (iii) por não entrar em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto, (iv) bem assim como por prosseguir atividades de interesse público, incluindo, no caso concreto, o serviço social prestado na Escola de Natação de [], designadamente - mas sem limitar - através do Programa "+ Sénior", direcionado para idosos, na escola de ténis e padel, na (...), nas piscinas descobertas e no parque de arborismo, confirmando que prossegue o objetivo extra fiscal de incentivar a realização de certas atividades desportivas e de educação física de interesse geral.

7. No presente pedido, requiere a pronúncia formal da parte da Administração Tributária relativamente ao enquadramento em sede de IVA, no que respeita à aplicabilidade da isenção de IVA ao abrigo da alínea 8) do artigo 9.º e do artigo 10.º, ambos do CIVA à prestação de serviços sociais na Escola de Natação de [], designadamente - mas sem limitar - através do Programa "+ Sénior", direcionado para idosos, na escola de ténis e padel, na (...), nas piscinas descobertas e no parque de arborismo.

## II - ENQUADRAMENTO DAS OPERAÇÕES EM SEDE DE IVA

8. A já referida Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, que estabelece o 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 e prestação de serviços nas áreas da educação, ensino e formação profissional, ação social, cultura, saúde e desporto. [cf. al. a) do artigo 45 do RJAELPL]

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. (cf. n.ºs 2 e 5 do artigo 20.º do RJAELPL)

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 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, prossequindo 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. No entanto, 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 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; ie , 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) 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 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.

19. Tal como explanado no ponto 1 da presente informação a Requerente exerce, também, a atividade de "ENSINOS DESPORTIVO E RECREATIVO" - CAE 85510, efetuando a prestação de serviços desportivos e de educação física, já elencados nos pontos 4, 6 e 7 também da presente 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 tributadas em 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 efectuadas 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".

23. Esta disposição legal tem por base a alínea m) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (adiante designada de "Diretiva IVA"), que determina que os Estados-Membros isentam "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".

24. O benefício da isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA 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, para efeitos da isenção, 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 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."

25. 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.

26. 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.

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 fiscal.

28. Deve entender-se que entram em concorrência direta com empresas que exploram atividades visando o lucro, se os organismos sem finalidade lucrativa oferecerem os mesmos serviços em condições semelhantes e a preços em que, embora reduzidos, a diferença assente essencialmente na não aplicação do imposto.

29. A alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, 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.

30. Relativamente a esta questão, em sede de IVA, a AT não faz distinção entre pessoas coletivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa, para efeitos da aplicação da isenção referida.

31. Quanto ao conceito de "organismo sem finalidade lucrativa" mencionada na alínea m) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA [anteriormente designada de alínea m) do n.º 1 do ponto A) do artigo 13.º da Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977 («Sexta Diretiva»)] 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).

32. Clarificou ainda o mesmo Acórdão que, 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).

33. Aqui chegados, na situação concretamente apresentada, podemos verificar nos Estatutos da Requerente (que constam do presente pedido - Documento n.º 1), nomeadamente, nos artigos 4.º e 5.º, que a mesma, embora exerça atividades de diversa natureza, tem a sua génese e existência alicerçadas no respetivo RJAELPL, desenvolvendo as suas funções no lugar do Município de [], que sobre ela exerce poderes de tutela, prosseguindo funções inseridas nas atribuições do município e estando sujeitas às suas orientações estratégicas, sendo norteada 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.

34. Sendo o impulso da sua atuação a satisfação do interesse geral da coletividade, com vista à satisfação regular e contínua das necessidades coletivas, cruzam-se, as atribuições do município com a atuação dos organismos sem fins lucrativos, na medida em que estes, também, visam o interesse público num setor social, cultural, religioso e desportivo ou num setor análogo.

35. A isenção prevista na alínea 8) artigo 9.º do CIVA, relativamente à qualidade dos destinatários dos serviços, é aplicável às pessoas que pratiquem essas atividades, sejam elas pessoas singulares ou coletivas.

36. A este prepósito, interpretando a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, 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.

37. Deste modo, 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. No presente caso, se a Requerente cumprir os requisitos constantes do artigo 10.º do CIVA, considerando-se, por conseguinte, para efeitos de isenção como um "organismo sem finalidade lucrativa", conclui-se, que na prossecução dos interesses e necessidades coletivas da população da sua área de intervenção, inseridas nas atribuições do município, na prestação de serviços de atividades físicas e desportivas, elencadas nos pontos 4, 6 e 7 da presente informação, cujos beneficiários efetivos sejam pessoas que pratiquem atividade física e desportiva, pode aplicar a isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA.