

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Artigo 9.º, alínea 8) - Enquadramento de operações efetuadas por organismo sem finalidade lucrativa, como aluguer de instalações desportivas, aprendizagem de modalidades, aluguer de raquetes de ténis, bolas de futebol, toalhas e cacifos.
- Processo: 27483, com despacho de 2025-02-25, 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 dos serviços de aluguer das suas instalações desportivas, nomeadamente courts de ténis, campos de futebol e padel, inscrições em torneios e campeonatos desportivos, aulas e lições para a formação desportiva, serviços denominados "férias desportivas CIF", bem como o aluguer de toalhas, raquetes de ténis e bolas de futebol.

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 título principal, a atividade que tem por base o CAE 93192 - "Outras actividades desportivas, n.e." e, a título secundário, a atividade que tem por base o CAE 93120 - "Actividades dos clubes desportivos".
2. Constitui-se, para efeitos de IVA, como um sujeito passivo misto tendo, pela prática de operações que conferem o direito à dedução, enquadramento no regime normal do IVA com periodicidade mensal, desde 2015.01.01.
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 todos os bens.

II - O PEDIDO

3. No presente pedido de informação vinculativa a Requerente refere ser uma associação desportiva recreativa e cultural sem fins lucrativos, fundada em "[]" e que, enquanto pessoa coletiva de direito privado do tipo associativo, é uma entidade de utilidade pública desde "[]".
4. Tem por fim fomentar e desenvolver a prática do desporto amador, focando a sua atividade na prestação de serviços desportivos e estendendo as suas competências à realização de atividades de natureza cultural, social e recreativa.
Os desportos praticados atualmente nas suas instalações são o futebol, ténis e padel, tendo projetos para acrescentar ou recuperar mais algumas modalidades, como o bridge, basquetebol, voleibol ou outras. A prática destes desportos tem em comum:
"- Formação, efetuada nas suas escolas, que fomentam a prática desportiva, transmitem valores desportivos e morais e preparam os mais novos para o seu futuro;
- Praticantes, proporcionando um local aprazível e ideal para todos os que desejam praticar desporto na sua vertente de desporto amador."

5. De acordo com o que refere, a Requerente tem associados que pagam uma quota trimestral, de acordo com os seus estatutos, e uma joia no momento da admissão "(...) o que lhes confere direitos especiais, em particular o acesso livre ao club-house e sede social, bem como o acesso a atividades de natureza desportiva, cultural, social e recreativa e a uma diferenciação positiva em valores cobrados na prestação de alguns serviços desportivos, nomeadamente nos alugueres de courts de ténis, campos de futebol e padel."

6. Os serviços desportivos referidos podem ser efetuados a sócios e a não sócios, podendo ambos alugar os courts de ténis, campos de padel e campos de futebol.

7. Adicionalmente, presta e/ou pretende prestar outros serviços que considera estreitamente ligados à prática desportiva, como por exemplo o aluguer de cacifos nos seus balneários e o aluguer de toalhas para os banhos e higiene dos praticantes desportivos.

8. A Requerente considera que, na sua qualidade de associação desportiva sem fins lucrativos, cumpre na íntegra os preceitos especificados no artigo 10.º do CIVA. Neste sentido, e tendo em conta o disposto na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, vem solicitar que lhe seja confirmada a possibilidade de aplicação da isenção prevista nesta norma legal nas operações que descreve e que a seguir se transcrevem:

"i) Prestação de serviços de aluguer das suas instalações desportivas, nomeadamente courts de ténis, campos de futebol e padel a sócios e a não sócios, sendo estes, pessoas singulares ou coletivas (...);"

ii) Prestação de serviços de inscrição em torneios e campeonatos desportivos, aulas e lições para a formação desportiva, todos a realizar nas instalações da Requerente, prestados a sócios e a não sócios, sendo estes, pessoas singulares ou coletivas (...);"

iii) Prestação de serviços aos jovens estudantes dos 5 aos 15 anos, denominadas "férias desportivas CIF", com atividades desportivas, recreativas e educação física nas férias de verão, Natal e Páscoa nas instalações da Requerente, em particular nos campos de futebol, ténis e padel, prestados a sócios e a não sócios, sendo estes, pessoas singulares ou coletivas (...);"

iv) Prestação de serviços de aluguer de toalhas, raquetes de ténis, bolas de futebol conexos com a atividade desportiva dentro do CIVA, prestados a sócios, sendo estes, pessoas singulares ou coletivas (...)."

III - ENQUADRAMENTO LEGAL

9. No que concerne à questão em apreço importa fazer referência ao disposto nas alíneas 8) e 19), ambas do artigo 9.º do CIVA que 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".

10. Estas disposições legais têm por base as alíneas m) e l) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (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".

11. É de referir que o artigo 134.º da Diretiva IVA exclui do benefício das isenções anteriormente mencionadas, 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".

12. 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.

13. Embora a isenção consignada na 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.

14. Veja-se, a propósito, os acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) proferidos nos processos C-253/07 e C-18/12, entre outros, sobre a aplicação da isenção prevista na alínea m) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA (que corresponde à isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA) no âmbito dos quais 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.

15. Entende ainda aquele Tribunal que, de acordo com o seu enunciado, a alínea m) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA 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).

16. Note-se, que, no acórdão C-495/12, conhecido como caso "Bridport and west Dorset Golf Club Limited", proferido a respeito da aplicação da isenção do IVA prevista na alínea m) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA, na taxa de entrada paga por jogadores de golfe que não são membros da entidade prestadora para terem acesso ao campo de golfe, o TJUE refere o seguinte:

"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".

"(...) 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".

17. 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 do IVA o 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 C-253/07).

18. Face a este entendimento, a isenção consignada na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA abrange as prestações de serviços fornecidas a associados e a não associados, sejam pessoas singulares ou coletivas ou associações não registadas, desde que os beneficiários efetivos das prestações de serviços sejam as pessoas que praticam o desporto.

19. Importa referir que o benefício das isenções previstas nas alíneas 8) e 19) 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, 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."

20. 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.

21. 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.

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

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.

IV - ANÁLISE E CONCLUSÃO

23. Face a todo o exposto, tendo em conta o disposto nas normas legais supramencionadas, bem como a jurisprudência proferida pelo TJUE e, ainda, verificadas que sejam as condições estabelecidas no artigo 10.º do CIVA, pode concluir-se que a Requerente pode beneficiar:

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;

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 futebol, ténis e padel), cujos beneficiários efetivos sejam as pessoas que praticam essas atividades.

24. A Requerente pode, assim, beneficiar da isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA nos 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.

25. 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, para além da cedência, aos praticantes, da utilização de recintos para a prática desportiva e recreativa (campos de futebol e padel e courts de ténis), se estenda, também:

i) ao aluguer de raquetes de ténis e de bolas de futebol;

ii) às aulas e lições para a formação desportiva (aprendizagem das modalidades);

iii) às "férias desportivas CIF" consistindo na realização de atividades desportivas, recreativas e educação física nas férias de verão, Natal e Páscoa prestadas nos campos de futebol, ténis e padel, da Requerente, a jovens estudantes dos 5 aos 15 anos;

iv) à inscrição nos torneios e campeonatos desportivos,

considerando a estreita conexão destes serviços com a prática dos desportos em causa e desde que estes serviços não sejam facultados de forma autónoma e dissociada da disponibilização dos recintos.

26. Por último, 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, todas as

operações que não sejam indispensáveis à realização das operações isentas. Tal é o caso das prestações de serviços que consistam no aluguer de cacifos e no aluguer de toalhas para os banhos e higiene dos praticantes desportivos, que são sujeitas a tributação à taxa normal prevista no artigo 18.º do CIVA.