

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Artigo/Verba:	Art.9º - Isenções nas operações internas .
Assunto:	Prestações de serviços efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de atividades desportivas a pessoas que pratiquem essas atividades; Organização de rallys
Processo:	28002, com despacho de 2025-05-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
Conteúdo:	I - Factos apresentados e enquadramento do sujeito passivo

1. A Requerente, uma associação de direito privado, sem fins lucrativos, está registada, em sede de IVA, como um sujeito passivo que realiza exclusivamente operações que não conferem o direito à dedução (isentas nos termos do artigo 9.º do Código do IVA), encontrando-se, contudo, enquadrada no regime normal do imposto, por opção, desde 29/01/1997, pelo exercício da atividade com Código de Classificação de Atividade Económica (CAE) "94991 - Associações culturais e recreativas", a título principal.
2. Informa que, nos termos dos Estatutos, é um Clube de direito privado, sem fins lucrativos, pelo que, em caso algum há distribuição de lucros, que pretende promover, incentivar e desenvolver a prática dos desportos motorizados, colaborar com entidades oficiais e particulares no desenvolvimento e na organização de competições desportivas.
3. O clube organiza provas de desporto motorizado, a saber Rallys, sobre a chancela da Federação Portuguesa de Automobilismo e Karting (FPAK).
4. Pretende saber se nas inscrições dos rallys que organiza deve cobrar IVA aos inscritos, sejam eles associados ou não, em nome coletivo ou individual, uma vez que: é um organismo sem finalidade lucrativa; o objeto tem por fim fomentar a prática do desporto motorizado; nas provas não há qualquer tipo de concorrência, pois são provas, cuja organização é atribuída pela FPAK a uma só entidade.
5. E, considerando que, em cada uma das provas é obrigatório a utilização de um sistema de GPS para segurança dos inscritos, cujo sistema é disponibilizado pela FPAK, através de uma empresa, pretende, ainda, saber se o valor correspondente à utilização de GPS, pago na inscrição é sujeito a IVA.
6. A este respeito, informa que a utilização de um sistema de GPS é imposto pela FPAK, segundo as suas prescrições gerais e específicas, não sendo facultativo; a empresa que dispõe do serviço é selecionada pela FPAK, mediante concurso, sendo imposta ao clube, ou seja, não há qualquer concorrência, uma vez que o clube não pode recorrer a outra entidade para o serviço; o valor do GPS é igual em todas as provas e cobrado aquando do pagamento da inscrição.

II - ANÁLISE

Ponto prévio

7. De acordo com o artigo 12.º do Código do IVA (CIVA), podem renunciar à isenção, optando pela aplicação do imposto às suas operações os sujeitos passivos que efetuem as prestações de serviços referidas nas alíneas 10) e 36) do artigo 9.º, os referidos na alínea 2) do artigo 9.º, que não sejam pessoas coletivas de direito público, relativamente

às prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas, que não decorram de acordos com o Estado, no âmbito do sistema de saúde, nos termos da respetiva lei de bases, os que efetuem prestações de serviços referidas na alínea 34) do artigo 9.º, bem como os sujeitos passivos que procedam à locação de prédios urbanos ou frações autónomas destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução ou que efetuem a transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, frações autónomas destes ou terrenos para construção a favor de outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução, que podem renunciar à isenção prevista na alínea 29) e 30) do artigo 9.º, respetivamente.

8. Ora, considerando o Clube tem, em conformidade com o definido nos Estatutos, por objeto: Promover, incentivar e desenvolver a prática dos desportos motorizados; Colaborar com entidades oficiais e particulares no desenvolvimento e na organização de competições desportivas, Promover relações de convívio entre os seus associados, através de reuniões ou manifestações de carácter social, cultural, artístico, recreativo, técnico e desportivo e cuidar da defesa dos interesses dos associados, procurando conseguir para eles todas as vantagens e regalias possíveis, sendo vedada qualquer atividade política e religiosa.

9. E considerando que a Requerente indica que realiza, exclusivamente, operações que não conferem o direito à dedução (isentas nos termos do artigo 9.º), não se vislumbra, em concreto, a que operações possa aplicar a referida renúncia à isenção.

10. Ressalvando que, no caso de haver operações não isentas nos termos do artigo 9.º (e, portanto, não passíveis de à renúncia à isenção), o enquadramento não se afigura correto.

11. Recorda-se apenas que, por exemplo, os patrocínios efetuados à Requerente se qualificam como prestações de serviços, tendo uma qualquer contrapartida (publicidade, por exemplo), não sendo a operação abrangida por qualquer norma de não sujeição ou de isenção, devendo ser objeto de liquidação do imposto nos termos gerais previstos no Código do IVA.

12. Sendo o caso, os dados relativos à atividade e o respetivo enquadramento devem ser atualizados, uma vez que, simultaneamente com as operações que não conferem o direito à dedução, realiza também operações que conferem esse direito, devendo, por conseguinte, aplicar-se o disposto no artigo 23.º do CIVA.

13. De referir que a questão do tratamento fiscal dos patrocínios e donativos foi objeto de esclarecimento através das Circulares n.ºs 12/2002, de 19/04, da DSIRC e DSIVA, e 2/2004, de 20/01, da DSIRC, disponíveis no Portal das Finanças.

Enquadramento das operações em apreço

14. As questões suscitadas no presente pedido prendem-se com a aplicação, ou não, das normas de isenção definidas na alínea 8) e 19) do artigo 9.º do CIVA.

15. E, neste contexto, é de salientar, desde logo, que ambas as isenções têm como pressuposto que as operações sejam realizadas por organismos sem finalidade lucrativa.

16. Conceito, este, que se encontra delimitado no artigo 10.º do CIVA, estabelecendo-se que, para efeitos de isenção, apenas são considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente, verifiquem os seguintes requisitos: "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".

17. A propósito deste conceito e dos seus pressupostos, já foram prestados diversos esclarecimentos, por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, através do Ofício-Circulado n.º 25059/2025, de 12/02/2025, disponível, para consulta, no Portal das Finanças.

18. Quanto às normas de isenção, em concreto, temos que, o artigo 9.º do CIVA determina a isenção do imposto, designadamente, para:

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 [alínea 8)];

As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efetuadas no interesse coletivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objetivos 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 [alínea 19)].

19. De referir, também, que estas disposições legais têm por base, respetivamente, 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 do IVA), inseridas no âmbito das isenções em benefício de certas atividades de interesse geral.

20. No caso, determinam a isenção para, respetivamente: 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 e; as prestações de serviços, e bem assim as entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efetuadas aos respetivos membros no interesse coletivo por organismos sem fins lucrativos que prossigam objetivos de natureza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica ou cívica, mediante quotização fixada nos estatutos, desde que tal isenção não seja suscetível de provocar distorções de concorrência.

21. Excluindo-se do âmbito destas isenções, nos termos do artigo 134.º da Diretiva do IVA, as entregas de bens e as prestações de serviços quando não forem indispensáveis à realização de operações isentas ou se destinarem, essencialmente, a proporcionar ao organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas ao IVA.

22. Nas isenções em apreço, há que constatar que a isenção consignada na alínea 19) do artigo 9.º se encontra condicionada aos fornecimentos de bens e aos serviços prestados pelos organismos aí descritos aos seus associados, enquanto que a isenção prevista na alínea 8) do mesmo artigo não se encontra limitada dessa forma, podendo, por conseguinte, os referidos serviços, ainda que prestados a não associados (pessoas que praticam as atividades), beneficiar, também, da isenção prevista nesta norma legal.

23. Em todo o caso, é de salientar o seguinte: para os não associados, não é aplicável a isenção da alínea 19) do artigo 9.º, mas para os associados, também não, dado que apenas se encontram aqui abrangidas as prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efetuadas no interesse coletivo dos seus associados, quando a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos, e no caso, tratam-se de pagamentos que extravasam a quota.

24. Pelo que, resta a isenção estabelecida na alínea 8) do artigo 9.º, a qual, no que respeita aos serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto (os que relevam no pedido em apreço), tem os seguintes pressupostos:

Que as prestações de serviços sejam efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa (já referido - V. conceito no artigo 10.º do CIVA)

Que os referidos organismos explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de atividades desportivas;

E que os referidos serviços sejam prestados a pessoas que pratiquem desporto (i.e.,

que pratiquem a atividade desportiva).

25. Atendendo a que o CIVA não prevê uma definição de estabelecimentos ou instalações, para este efeito, nem impõe quaisquer limitações à sua natureza, deve entender-se 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.

26. 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 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 desta 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)

27. Verificando-se estes pressupostos, o que se afigura ser o caso, as inscrições nos rallys organizados pela Requerente, beneficiam de isenção do imposto, sejam os adquirentes associados ou não, pessoas coletivas ou singulares.

28. Adicionalmente, sendo o valor cobrado, conjuntamente com a inscrição, pela utilização de um sistema de GPS, o qual é obrigatório, por imposição da própria FPAK, indispensável, como refere, à realização das operações, e não se destinando, essencialmente, a proporcionar ao organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas ao IVA, deve considerar-se abrangido na isenção em apreço.

III - Conclusão

29. De acordo com o anteriormente exposto, e no pressuposto que a Requerente reúna as condições para ser considerado um organismo sem finalidade lucrativa, as inscrições em provas de automóveis (rallys, no caso), bem como a disponibilização de sistema GPS cobrado conjuntamente com a inscrição, cuja utilização seja, como refere, obrigatória por imposição da FPAK, beneficiam da isenção consignada na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, desde que os serviços sejam efetuados em instalações destinadas àquela prática desportiva, de acordo com o entendimento proferido na presente informação, a pessoas que pratiquem esse desporto (sejam associados ou não associados, pessoas singulares ou coletivas).