

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Artigo/Verba:	Art.10º - Conceito de organismos sem finalidade lucrativa .
Assunto:	Conceito de Organismo sem finalidade lucrativa
Processo:	28714, com despacho de 2025-08-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
Conteúdo:	I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS CUJA QUALIFICAÇÃO JURÍCO-TRIBUTÁRIA SE PRETENDE 1. A Requerente refere que é uma Fundação, pessoa coletiva de direito privado, sem fins lucrativos, que visa prossecução de fins culturais e artísticos, designadamente, através da constituição de uma coleção (...) criada pelo fundador com o intuito de criar um espaço cultural, bem como a gestão e exploração cultural e artística, nos termos dos respetivos estatutos. 2. Nesse contexto concede aos visitantes o acesso à coleção (...) mediante o pagamento de um valor que se encontra a ser cobrado desde fevereiro de 2025 (sem IVA), em conformidade com uma informação da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), na medida em que ali se conclui que a Fundação consubstanciava um organismo sem finalidade lucrativa, nos termos do artigo 10.º do Código do IVA, devendo, por esse motivo, ser aplicada a isenção prevista na alínea 13) do artigo 9.º do mesmo Código do IVA. 3. Todavia, por intermédio do Ofício Circulado n.º 25059, de 12 de fevereiro de 2025, a AT procurou clarificar o que se deve entender por «organismos sem finalidade lucrativa», nos termos do artigo 10.º do Código do IVA. 4. Refere-se no mencionado Ofício Circulado, «entre outros aspetos, que a condição prevista na alínea a) do artigo 10.º do Código do IVA "[o]s corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração" tem o como objetivo o de reservar o benefício fiscal da isenção de IVA aos organismos que não têm finalidade comercial, exigindo que as pessoas que participam na gestão e na administração de tais organismos não tenham um interesse financeiro próprio nos resultados destes, através de uma remuneração». 5. De acordo com o Relatório de Contas da Fundação referente ao ano de (...), o Presidente da Comissão Executiva passou a receber, a partir de (...), uma remuneração mensal fixa ilíquida no valor de (...) euros. 6. Nos termos dos Estatutos da Fundação, são da competência da Comissão Executiva as funções de gestão corrente da mesma, cabendo ao seu Presidente, enquanto administrador executivo único, uma intervenção presente no dia a dia da Fundação, assumindo um papel ativo na sua gestão e administração. 7. Assim, de acordo com a factualidade subjacente ao presente pedido de informação, i. e., que o Presidente da Comissão Executiva passou a ser remunerado em data posterior à informação prestada pela AT, sendo igualmente certo que só recentemente, com a publicação do Ofício Circulado acima referido, ficou conhecida a posição da AT quanto às circunstâncias em que se deve considerar que a condição prevista na alínea a) do artigo 10.º do Código do IVA se encontra (ou não) cumprida. 8. Termos em que a Requerente pretende a confirmação de que não consubstancia um organismo sem finalidade lucrativa nos termos do artigo 10.º do Código do IVA, não devendo aplicar a isenção prevista na alínea 13) do artigo 9.º do mesmo Código, nas prestações de serviços associadas ao acesso à coleção (...). II - PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

9. Nos termos do artigo 10.º do Código do IVA "[p]ara 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."

10. A condição referida na alínea a) do artigo 10.º do Código do IVA, tem o seu entendimento plasmado no ofício Circulado n.º 25059, de 12 de fevereiro de 2025.

11. No caso concreto e conforme demonstrado na descrição dos factos cuja qualificação jurídico-tributária se pretende, que integra o presente pedido de informação vinculativa, em conformidade com os Estatutos da Requerente, cabe ao Presidente da Comissão Executiva um papel ativo na respetiva gestão e administração, encontrando-se remunerado desde novembro de 2022, remuneração essa que não é simbólica (até por comparação com as remunerações auferidas por pessoas que exercem o mesmo cargo em entidades com fins lucrativos).

12. Consequentemente, não se aplica a isenção prevista na alínea 13) do artigo 9.º do Código do IVA às prestações de serviços associadas ao acesso à coleção (...), pois, devendo as condições do artigo 10.º serem cumulativamente verificadas, na inobservância do requisito previsto na alínea a) da mesma disposição, a Fundação não pode ser considerada um organismo sem finalidade lucrativa, pelo que deve liquidar IVA nas respetivas prestações de serviços associadas ao acesso àquela coleção.

III - ENQUADRAMENTO FACE AO CIVA

13. Em sede de IVA, segundo o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, a Requerente é uma fundação privada do regime geral, enquadrada no regime normal de tributação, com periodicidade trimestral, pelo exercício de "Atividades de museus e coleções" (CAE 91210), tendo assinalado que exerce operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, consubstanciando como tal, um sujeito passivo misto, com afetação real de bens.

14. O Código do IVA, na alínea a) do n.º 1 do seu artigo 1.º, sujeita a imposto as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, sendo definidas as prestações de serviços, no n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA, como tendo um carácter residual, abrangendo todas as operações decorrentes da atividade económica do sujeito passivo que não constituam transmissões, importações ou aquisições intracomunitárias de bens.

15. No que respeita ao exercício das atividades dos museus, as prestações de serviços realizadas neste âmbito são operações sujeitas a imposto e, por princípio, dele não isentas.

16. No entanto, deve atender-se ao estabelecido na alínea 13) do artigo 9.º do Código do IVA, que isenta de imposto "[a]s prestações de serviços que consistam em proporcionar a visita, guiada ou não, a bibliotecas, arquivos, museus, galerias de arte, castelos, palácios, monumentos, parques, perímetros florestais, jardins botânicos, zoológicos e semelhantes, pertencentes ao Estado, outras pessoas coletivas de direito público ou organismos sem finalidade lucrativa, desde que efetuadas única e exclusivamente por intermédio dos seus próprios agentes. A presente isenção abrange também as transmissões de bens estreitamente conexas com as prestações de serviços referidas".

17. Para beneficiar da isenção, é condição essencial que o sujeito passivo que pratique tais operações seja um organismo sem finalidade lucrativa.

18. O artigo 10.º do Código do IVA, decorrente do artigo 133.º da Diretiva IVA, define, para efeitos de isenção do imposto, o "[c]onceito de organismos sem finalidade

lucrativa", que são 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".

19. A questão em análise na presente informação, centra-se na alínea a) do artigo 10.º do Código do IVA, citada.

20. Relativamente a esta matéria, foram divulgadas instruções administrativas veiculadas pelo Ofício Circulado n.º 25059, de 12 de fevereiro de 2025, da Direção de Serviços do IVA, que interpretam e vão ao encontro da jurisprudência emanada do Tribunal de Justiça da União Europeia, nomeadamente os acórdãos ali mencionados.

21. Esclarecem as referidas instruções, quanto aos corpos gerentes dos organismos sem finalidade lucrativa, que não tenham, por si, ou por interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração, o seguinte:

"5. Muito embora possa ser relacionada ou complementar da anterior, esta condição está direcionada para a obtenção de outro tipo de vantagens pelos corpos gerentes, sendo a mais comum a obtida por via de uma remuneração. Outras vantagens poderão passar pela utilização dos serviços do organismo em condições preferenciais em relação à generalidade dos utentes, pela contratação de fornecimentos ao organismo a preços superiores aos valores de mercado ou a sua adjudicação aos seus membros como forma de dissimular a distribuição de lucros, bem como qualquer outro interesse financeiro ainda que indireto.

6. O objetivo desta condição é, portanto, reservar o benefício da isenção de IVA aos organismos que não têm finalidade comercial, exigindo que as pessoas que participam na gestão e na administração de tais organismos não tenham um interesse financeiro próprio nos resultados destes, através de uma remuneração, de uma distribuição de lucros ou, como referido, de qualquer outro interesse financeiro, mesmo indireto.

7. A condição de inexistência de interesse direto ou indireto nos resultados da exploração refere-se apenas às pessoas que gerem ou administram o organismo, ou seja, que efetuem tarefas de controlo superiores caracterizadas pela adoção de decisões relativas à política do organismo, não abrangendo as pessoas que executem tarefas em cumprimento das referidas decisões.

8. Para determinar quais as pessoas diretamente associadas à gestão e à administração de um organismo sem finalidade lucrativa deve ter-se em conta, em primeira linha, os respetivos estatutos para identificar os membros dos órgãos dirigentes, assim como as suas atribuições concretas. Podem, ainda, ser consideradas outras pessoas que, sem designação estatutária, tomam as decisões de mais alto nível relativas à política do organismo, nomeadamente no domínio financeiro, e que efetuam as tarefas de controlo superiores, quando por elas remuneradas.

9. Não obstante, o facto de atribuir a estas pessoas, diretamente associadas à gestão e à administração de um organismo sem finalidade lucrativa, uma retribuição meramente simbólica, por regra destinada a compensar custos de participação, não retira ao organismo a sua característica não lucrativa."

22. Face às instruções veiculadas no mencionado Ofício Circulado, e atendendo que ao Presidente da Comissão Executiva é paga uma remuneração a qual não é meramente simbólica, como refere a Requerente no presente pedido de informação, cabe concluir que a mesma não se enquadra no conceito de organismos sem finalidade lucrativa estabelecido no artigo 10.º do Código do IVA.

23. Para efeitos de determinação da taxa aplicável deve ter-se presente a verba 2.32 da Lista I anexa ao Código do IVA que estipula a aplicação da taxa reduzida prevista na

alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA, às "entradas em exposições (...) desde que não beneficiem da isenção prevista no n.º 13 do artigo 9.º do Código do IVA, excetuando-se as entradas em espetáculos de carácter pornográfico ou obsceno, como tal considerados na legislação sobre a matéria."

24. Nessa conformidade, as prestações de serviços efetuadas pela Requerente, que consistam em proporcionar, aos visitantes, o acesso à coleção (...) mediante o pagamento de um valor, estão excluídas da isenção estabelecida na alínea 13) do artigo 9.º do Código do IVA, e como tal são sujeitas a imposto, podendo beneficiar, caso se verifiquem preenchidos os requisitos estabelecidos na verba 2.32 da Lista I anexa ao Código do IVA, da taxa reduzida do imposto prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA.