

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Al. 8) do art.º 9º do CIVA e al. a) do art.º 134º da Diretiva IVA

Assunto: Isenção – Entidades sem finalidade lucrativa - Prestações de serviços e transmissões de bens

Processo: **nº 18964**, por despacho de 26-11-2020, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: **I – CARATERIZAÇÃO DA REQUERENTE**

1. A Requerente é uma associação de direito privado, sem fins lucrativos, constituída no ano de 2019, com a designação de "(...)". (1)

2. De acordo com os seus Estatutos tem como objeto: i) elaborar, desenvolver, implementar e gerir projetos que contribuam para promover o desenvolvimento harmonioso, equilibrado e feliz das crianças num contexto de liberdade e autenticidade, promovendo a sua autonomia e cidadania, ii) sensibilizar para a importância de uma infância vivida plenamente para a construção de adultos física, cognitiva e emocionalmente equilibrados, iii) fazer consultoria de boas práticas e ações formativas a profissionais e à sociedade em geral que possibilitem promover infâncias equilibradas e saudáveis, iv) proporcionar períodos de férias a crianças, v) elaborar, desenvolver, organizar e promover projetos de animação turística em meios naturais. (2)

3. Para prosseguir os seus fins estatutários, poderá desenvolver as seguintes atividades: a) promover e apoiar atividades de promoção da brincadeira livre e/ou contacto com o exterior que visem reforçar a autonomia das crianças, b) realizar e desenvolver, nos domínios do seu objeto, ações de sensibilização, prevenção e formação, que visem a comunicação da importância de um desenvolvimento em contexto de liberdade que promova a autonomia das crianças, c) promover e apoiar iniciativas de defesa e conservação do ambiente e de proteção dos recursos naturais, d) criar, desenvolver, gerir, apoiar e promover atividades, projetos e estabelecimentos educativos que cumpram com o objeto da Requerente. (3)

4. Neste sentido, organiza, não só, campos de férias para crianças de idades compreendidas entre os seis e os doze anos, mas também, eventos semelhantes que designa de "atividades de animação turística" para crianças com idades inferiores a seis anos.

5. Estes eventos são dirigidos a crianças não associadas da Requerente, sendo cobrada uma quantia monetária como contrapartida dos serviços prestados.

6. Para a organização dos eventos em causa, contrata monitores (prestadores de serviços sem vínculo com a Requerente) e procede ao arrendamento dos espaços, pagando à entidade locadora uma percentagem do dinheiro recebido das inscrições.

7. Nos eventos, os bens alimentares são adquiridos diretamente pelos participantes a uma entidade terceira, sem qualquer intervenção e/ou remuneração da Requerente.

8. De acordo com o que refere, não tem o estatuto de Pessoa Coletiva de

Utilidade Pública ou de Instituição Particular de Solidariedade Social (IPSS), nem viu reconhecida a utilidade social dos locais onde desenvolve os campos de férias e eventos semelhantes.

## **II – SITUAÇÃO APRESENTADA**

9. Face ao que expõe, solicita informação sobre a possibilidade de beneficiar, no âmbito dos eventos que realiza, da aplicação da isenção do IVA, preceituada na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA.

10. Em anexo ao pedido de informação vinculativa, envia cópia dos seguintes documentos:

- Procuração, para efeitos de comprovativo de legitimidade;
- Estatutos atualizados.

11. A Requerente apresenta, sobre a matéria em questão, uma proposta de enquadramento jurídico-tributário onde faz alusão, nomeadamente: i) aos artigos de incidência objetiva e subjetiva do Código do IVA (artigos 1.º e 2.º), ao conceito de prestação de serviços espelhado no artigo 4.º, à isenção consignada na alínea 8) do artigo 9.º e ao artigo 10.º do Código; ii) à alínea m) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA); iii) à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

12. No que respeita ao seu enquadramento no conceito de organismo sem finalidade lucrativa definido no artigo 10.º do Código do IVA (CIVA), é entendimento da Requerente que todos os requisitos ali elencados se encontram verificados na medida em que a mesma é uma associação sem fins lucrativos que organiza atividades que visam promover o bem-estar das crianças, mediante a prestação de atividades recreativas, procurando, não o lucro, mas cobrir os custos incorridos com a prossecução dos seus fins estatutários.

13. Por seu lado, sendo condição para beneficiar da isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA que se esteja perante: i) prestações de serviços; ii) efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa; iii) que explorem estabelecimentos ou instalações; iv) destinados à prática de atividades artísticas, recreativas e de educação física; v) a pessoas que pratiquem essas atividades, considera a Requerente que, também, estes requisitos se encontram assegurados, porquanto:

- trata-se de uma associação sem fins lucrativos (preenchendo os requisitos previstos no artigo 10.º do CIVA);
- presta serviços de carácter recreativo ("proporcionar períodos de férias a crianças, v) elaborar, desenvolver, organizar e promover projetos de animação turística em meios naturais", cfr. Estatutos);
- embora não seja proprietária do local onde os campos de férias são realizados, estes espaços ficam, por via do arrendamento, afetos à atividade pelo período contratado, entendendo que atentando à letra da lei, o requisito de "que explorem" não implica que sejam equipamentos próprios nem sequer que sejam explorados em exclusividade;
- as atividades são dirigidas às crianças e por elas praticadas (ainda que os responsáveis pelo pagamento sejam os respetivos pais ou encarregados de educação, estes apenas intervêm como as pessoas que assumem o

pagamento dos serviços e não como as pessoas que praticam as atividades).

### III - ANÁLISE

14. Nos termos da alínea 8) do artigo 9.º do CIVA, estão isentas de IVA *"As prestações de serviços efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de atividades artísticas, desportistas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas atividades"*.

15. Esta disposição legal tem por base a alínea m) do número 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA que, derogando o princípio geral de tributação do IVA, determina que os Estados-Membros isentam *"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"*.

16. Note-se que o artigo 134.º da Diretiva IVA exclui do benefício desta isenção, 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 direta com as empresas comerciais sujeitas ao IVA"*.

17. A isenção consignada na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA não se encontra condicionada aos serviços prestados pelos organismos sem finalidade lucrativa aos seus associados.

18. 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. Veja-se sobre esta matéria o acórdão proferido em 19 de dezembro de 2013 pelo TJUE, no Processo C-495/12 conhecido como caso *"Bridport and west Dorset Golf Club Limited, segundo o qual"* (...) 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".

No referido acórdão o TJUE entendeu, ainda, que as taxas pagas por destinatários dos serviços que não sejam associados da entidade sem fins lucrativos não constituem receitas suplementares na aceção da alínea b) do artigo 134.º da Diretiva IVA.

19. O benefício da isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA está, assim, 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."*

20. Refira-se, no que respeita às alíneas c) e d) do artigo 10.º, que deve entender-se que o princípio subjacente a estas 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.

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, enquanto 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. Cabe referir relativamente ao disposto na alínea d) do artigo 10.º do CIVA que 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.

23. 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.

24. Por consulta ao sistema de gestão e registo de contribuintes verifica-se que a Requerente exerce, a título principal, a atividade que tem por base o CAE 88910 - "*Atividades de cuidados para crianças, sem alojamento*" e, a título secundário, as atividades que têm por base os seguintes CAE:

CAE 55203 - "*Colónias e campos de férias*";

CAE 93293 - "*Organização de atividades de animação turística*".

25. 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 trimestral, desde 2020.07.27.

Atento o disposto no artigo 23.º do CIVA indicou utilizar para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, o método da afetação real.

26. Conforme refere, tendo em vista a prossecução dos seus fins estatutários, a Requerente organiza, não só, campos de férias para crianças de idades compreendidas entre os seis e os doze anos, mas também, eventos que designa de "*atividades de animação turística*" em meios naturais, para crianças com idades inferiores a seis anos.

27. Tais eventos são realizados em espaços alugados pela Requerente, ficando afetos à sua atividade pelo período de tempo contratado. A Requerente não indicou, no presente pedido de informação vinculativa, o período de tempo da

realização das atividades.

28. O Decreto-Lei n.º 32/2011, de 7 de março estabelece o regime jurídico de acesso e de exercício da atividade de organização e campos de férias. Nos termos do n.º 2 do artigo 1.º deste Decreto-Lei, entende-se por:

*"a) «Campos de férias», as iniciativas destinadas exclusivamente a grupos de crianças e jovens, com idades compreendidas entre os 6 e os 18 anos, cuja finalidade compreenda a realização, durante um período de tempo determinado, de um programa organizado de carácter educativo, cultural, desportivo ou meramente recreativo".*

*b) «Entidade organizadora», uma pessoa singular ou coletiva, de natureza pública ou privada, com ou sem fins lucrativos, dotada de pessoal técnico devidamente habilitado, que promova a organização das atividades referidas na alínea anterior."*

29. Conforme determina o artigo 8.º do Decreto-Lei "Os campos de férias classificam-se de acordo com as seguintes categorias: a) Residenciais, nos casos em que a sua realização implique o alojamento; b) Não residenciais, nos restantes casos."

30. Este regime jurídico de acesso e de exercício da atividade de organização e campos de férias estabelecido pelo referido Decreto-Lei n.º 32/2011 deixou, conforme refere o Despacho n.º 6505/2011, de 8 de abril, de estar sujeito à emissão de uma licença, titulada por alvará, regime que foi substituído pelo procedimento administrativo de comunicação prévia, pelas entidades organizadoras, ao Instituto Português da Juventude, I. P.

31. Ficam, contudo, excluídas do âmbito de aplicação do Decreto-Lei n.º 32/2011, conforme refere a alínea c) do n.º 1 do seu artigo 2.º, "As iniciativas previstas na alínea a) do n.º 2 do artigo anterior, sempre que incluídas num programa com duração inferior a cinco dias consecutivos ou a cinco horas por dia".

32. Para efeitos da isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA é condição determinante que os organismos ali referidos, explorem estabelecimentos ou instalações destinadas à prática, nomeadamente, de atividades recreativas não contendo, contudo, o Código do IVA, uma definição de tais estabelecimentos ou instalações.

33. O Decreto-Lei n.º 141/200, de 2009.06.16, que estabelece o regime jurídico das instalações desportivas de uso público prevê no seu artigo 6.º, que:

*"1 -São instalações recreativas as que se destinam a atividades desportivas com carácter informal ou sem sujeição a regras imperativas e permanentes, no âmbito das práticas recreativas, de manutenção e de lazer ativo.*

*2 - Consideram-se instalações recreativas, designadamente, as seguintes:*

*a) Recintos, pátios, minicampos e espaços elementares destinados a iniciação aos jogos desportivos, aos jogos tradicionais e aos exercícios físicos;*

*b) Espaços e percursos permanentes, organizados e concebidos para evolução livre, corridas ou exercícios de manutenção, incluindo o uso de patins ou bicicletas de recreio;*

*c) Salas e recintos cobertos, com área de prática de dimensões livres, para atividades de manutenção, lazer, jogos recreativos, jogos de mesa e jogos desportivos não codificados;*

*d) As piscinas cobertas ou ao ar livre, de configuração e dimensões livres, para usos recreativos, de lazer e de manutenção."*

34. Importa, ainda, referir que nos termos da alínea 8) do artigo 9.º do CIVA

não é condição essencial para a aplicação da isenção, que os estabelecimentos ou instalações destinadas à prática das atividades ali mencionadas, sejam propriedade dos organismos sem finalidade lucrativa que os exploram no âmbito das suas atividades.

#### **IV - CONCLUSÃO**

35. Face a todo o exposto, pode concluir-se que, desde que se encontrem verificadas as condições estabelecidas na alínea 8) do artigo 9.º e no artigo 10.º, ambos do CIVA, a Requerente pode beneficiar da isenção pelos valores cobrados no âmbito da exploração de estabelecimentos ou instalações destinadas à prática de atividades recreativas, desde que os beneficiários efetivos sejam as pessoas que praticam essas atividades.

36. Tendo em conta que a isenção consignada na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA não se encontra condicionada aos serviços efetuados pelos organismos sem finalidade lucrativa aos seus associados, os valores cobrados pela Requerente respeitantes a serviços prestados a não associados (pessoas que praticam as atividades) beneficiam, também, da isenção prevista nesta norma legal.

37. Contudo, 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 as operações que não sejam indispensáveis à realização das operações isentas. Também não beneficiam desta isenção as transmissões de bens, ainda que acessórias das operações isentas.

38. Por último, caso não se encontre verificado qualquer um dos pressupostos enunciados na presente informação, a prática das atividades recreativas levadas a cabo pela Requerente consideram-se, nessa circunstância, operações sujeitas a imposto e dele não isentas, tributadas à taxa normal do imposto prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

---

(1) Conforme artigo primeiro dos Estatutos da Requerente.

(2) Conforme artigo terceiro dos Estatutos da Requerente.

(3) Conforme artigo quarto dos Estatutos da Requerente.