

Ofício Circulado N.º: 25059
Data: 2025-02-12
Entrada Geral:
N.º Identificação Fiscal (NIF):
Sua Ref.ª:
Técnico:

Exmos. Senhores
Subdiretores-Gerais
Diretores de Serviços
Diretores de Finanças
Diretores de Alfândegas
Chefes de Equipas Multidisciplinares
Chefes dos Serviços de Finanças
Chefes das Delegações Aduaneiras
Coordenadores das Lojas do Cidadão

Assunto: ARTIGO 10.º DO CÓDIGO DO IVA - CONCEITO DE ORGANISMO SEM FINALIDADE LUCRATIVA PARA EFEITOS DE APLICAÇÃO DE CERTAS ISENÇÕES PREVISTAS NO ARTIGO 9.º DO CÓDIGO

As alíneas 8), 12,) 13), 14), 19), 20) e 35) do artigo 9.º do Código do IVA estabelecem um conjunto vasto de operações isentas do imposto, quando exercidas por organismos sem finalidade lucrativa. É, pois, fundamental para a correta aplicação destas isenções, considerando que as mesmas têm natureza obrigatória, esclarecer o conceito de «organismos sem finalidade lucrativa» previsto no artigo 10.º do referido código.

Assim, para conhecimento dos serviços e demais interessados, comunica-se o seguinte.

ORGANISMOS SEM FINALIDADE LUCRATIVA - ARTIGO 10.º DO CÓDIGO DO IVA¹

1. Este conceito encontra-se estabelecido no artigo 10.º do código, que a seguir se transcreve para uma melhor compreensão das presentes instruções:

“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 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;*

¹ As presentes instruções interpretam e vão ao encontro daquela que tem sido a jurisprudência comunitária constante de decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia, nomeadamente nos Acórdãos de 21 de março de 2002, processos C-174/00, Kennemer Golf & Country Club e C-267/00, Zoological Society of London e, mais recentemente, nos processos c-90/16, The English Bridge Union Limited e C-488/18, Golfclub Schloss Igling eV.

c) Praticuem 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.”

2. Salienta-se que a norma, ao referir-se a organismos sem finalidade lucrativa, tem como objetivo conceder um tratamento mais favorável a determinados organismos cujas atividades são orientadas para fins distintos dos comerciais.

ARTIGO 10.º, ALÍNEA A), DO CÓDIGO DO IVA

Distribuição de lucros

3. A verificação das condições previstas no artigo 10.º não impede que os organismos sem finalidade lucrativa encerrem cada ano económico com saldo positivo. Efetivamente, ainda que os organismos procurem sistematicamente gerar excedentes, podem ser qualificados como “sem fins lucrativos” desde que tais valores sejam depois afetos às suas operações estatutárias. Se assim não fosse, os organismos ver-se-iam impedidos, em cada novo ano económico, de respeitar os seus compromissos financeiros resultantes de uma atividade continuada, como sejam o pagamento de despesas gerais de manutenção, fixas ou não.

4. Na realidade, o que impede os organismos de serem qualificados como “sem fins lucrativos” é a obtenção de lucros quando estes visem vantagens pecuniárias a atribuir aos seus membros, ou seja, quando aqueles sejam distribuídos ou colocados à disposição destes, ainda que tal distribuição venha a ocorrer apenas no momento da respetiva dissolução ou extinção.

Os corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração

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.

ARTIGO 10.º, ALÍNEA B), DO CÓDIGO DO IVA

Disponham de escrituração que abranja todas as suas atividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais

10. A condição prevista nesta alínea, sendo de verificação objetiva e materialmente comprovável, não suscita dificuldades de interpretação. Desde que os organismos disponham de uma escrituração adequada às atividades que desenvolvem, que essa escrituração abranja a totalidade das suas atividades ainda que não sujeitas a impostos e, que a mesma escrituração seja suscetível de verificação e controlo pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que comprove que em caso algum procedem à distribuição de lucros e, simultaneamente, que os seus corpos gerentes não têm interesse direto ou indireto nos resultados da exploração, encontram-se reunidas as condições ali previstas.

ARTIGO 10.º, ALÍNEA C), DO CÓDIGO DO IVA

Preços inferiores aos praticados pelas empresas comerciais

11. A alínea c) do artigo 10.º do Código do IVA determina que os organismos sem finalidade lucrativa pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para operações não suscetíveis de homologação, preços inferiores aos praticados para operações análogas, por empresas comerciais sujeitas a imposto.

12. Sendo a prática de preços homologados pelas autoridades públicas de verificação objetiva, importa estabelecer um critério que permita verificar se os preços não homologados se podem considerar inferiores aos praticados em operações análogas por empresas comerciais sujeitas a imposto.

13. Assim, por forma a determinar se um organismo deve ser considerado sem fins lucrativos para efeitos de IVA devem ser tidas em conta as suas atividades como um todo², ou seja, a análise da condição referente à prática de preços deve ter como referência o nível de preços praticado no conjunto das atividades prosseguidas pelo organismo e não o preço de cada transmissão de bens ou prestação de serviços de forma individual, verificando se o nível de preços praticado relativamente à globalidade das respetivas operações, se pode considerar inferior ao praticado por empresas comerciais sujeitas a imposto.

14. Assim, quando os preços praticados não sejam suscetíveis de homologação, não basta que estes reflitam apenas a subtração do imposto por referência aos preços praticados pelas entidades comerciais, devendo existir uma efetiva redução do valor dos bens ou serviços fornecidos.

15. Quando, pela natureza e singularidade das atividades desenvolvidas por um organismo, não for possível estabelecer um termo de comparação com preços praticados em operações análogas por empresas comerciais sujeitas a imposto, esta circunstância, por si só, não afasta a qualificação de «organismo sem finalidade lucrativa», sendo, para tal, necessário verificar se não se encontra observada alguma das demais condições previstas no artigo 10.º do Código do IVA.

16. O facto de as receitas do organismo consistirem, de forma significativa, na perceção de subsídios ou subvenções provenientes de entidades públicas, donativos e outros patrocínios, constitui um indício de que esta condição possa estar preenchida.

ARTIGO 10.º, ALÍNEA D), DO CÓDIGO DO IVA

Inexistência de concorrência direta com empresas comerciais sujeitas a imposto

17. A alínea d) determina que os organismos sem finalidade lucrativa não entrem em concorrência direta com os demais sujeitos passivos do imposto.

18. Esta norma visa acautelar que a isenção não gera distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas a imposto, tendo em conta o disposto na alínea d) do primeiro parágrafo do artigo 133.º da Diretiva IVA³, a jurisprudência comunitária e o respeito pelo princípio da neutralidade fiscal.

² Cf. acórdão Kennemar Golf, já referido.

³ Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

19. O respeito pelo princípio da neutralidade fiscal impõe que operações equivalentes tenham o mesmo tratamento, não permitindo alargar o âmbito de uma isenção na falta de disposição inequívoca do direito interno, nem recusar a sua aplicação quando os respetivos pressupostos se encontrem verificados.

20. Importa, portanto, clarificar a fronteira entre «empresas comerciais sujeitas a imposto» e «organismos sem finalidade lucrativa» para aferir da existência ou não de concorrência direta, uma vez que o conceito de sujeito passivo no sistema comum do IVA abrange qualquer pessoa, singular ou coletiva, que com carácter de habitualidade e a título independente desenvolva uma atividade económica, independentemente do resultado dessa atividade, integrando-se neste conceito as fundações ou associações que desenvolvem uma atividade de fornecimento de bens ou serviços, embora isenta por aplicação do artigo 9.º do Código do IVA.

21. Entende-se, assim, que o conceito de «organismos sem finalidade lucrativa» exclui todas as entidades que tenham o lucro como escopo. A condição de não existência de concorrência direta com empresas comerciais sujeitas a imposto visa assegurar que a aplicação da isenção não coloca em posição desfavorável essas empresas, ao disponibilizarem no mercado bens ou serviços equivalentes aos fornecidos por um organismo sem finalidade lucrativa.

22. Estão afastadas do critério de verificação da alínea d), situações de potencial concorrência entre organismos abrangidos pelas isenções do artigo 9.º do Código, que não prosseguem fins lucrativos.

23. Note-se que, para afastar a qualificação de «organismo sem finalidade lucrativa» não basta que as entidades se encontrem em concorrência direta com empresas comerciais, mas que a diferença de tratamento entre as duas atividades conduza a distorções de concorrência significativas, o que significa que é necessário ter em conta a natureza das operações e as circunstâncias económicas em que as mesmas ocorrem, bem como o objeto estatutário do organismo em causa.

Com os melhores cumprimentos.

O Subdiretor-Geral