

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: als. 8) e 19) do art. 9º; art. 18º

Assunto: Isenções - Outras operações não isentas - Organismos sem finalidade lucrativa que explora instalações destinadas à prática de golfe, como atividade desportiva - Prestações de serviço de aluguer de trolleys, buggies e cacifos ...-

Processo: **nº 12363**, por despacho de 2017-09-07, da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação da Diretora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

### I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

**1.** A Requerente é uma associação desportiva sem fins lucrativos, constituída em 19/04/2017, tendo por objeto "promover e fomentar a prática do golfe no campo de golfe «LLL», sito em território nacional, nomeadamente através da organização de provas e torneios desta modalidade desportiva, podendo igualmente desenvolver atividades recreativas, assegurando e contribuindo desta forma para o bem-estar e saúde dos seus associados".

**2.** É sujeito passivo de IVA, enquadrada desde 03-07-2017 no regime normal, de periodicidade trimestral, registada pelo exercício de "Outras Atividades Associativas, N.E." - CAE 94995.

**3.** De acordo com os respetivos Estatutos, a Requerente poderá "proporcionar aos seus associados a prática do golfe no campo de golfe do «LLL», nos termos que vierem a ser definidos com a entidade atualmente exploradora do campo de golfe".

**4.** Com essa finalidade, pretende celebrar com a entidade exploradora do campo de golfe "um Protocolo de cedência de exploração do campo, onde estará prevista a utilização do mesmo pelos seus associados, bem como por não associados, tendo sempre em vista a prática da modalidade", sendo esses serviços prestados "em troca de uma contraprestação monetária - green-fees e outros".

**5.** Os serviços que a Requerente pretende prestar são:

- i. "Prestação de serviços de concessão do direito de utilizar o campo de golfe a associados";
- ii. "Prestação de serviços de concessão do direito de utilizar o campo de golfe a não associados";
- iii. "Prestação de outros serviços a associados e a não associados".

**6.** Assim, "pretende a Requerente conhecer a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) acerca da qualificação jurídico-tributária dos factos de seguida apresentados, no que respeita à aplicabilidade da isenção prevista nas alíneas 8) e 19) do artigo 9.º do Código do CIVA:

- i. Prestação de serviços de concessão do direito de utilizar o campo de golfe a associados, sendo estes pessoas singulares;
- ii. Prestação de serviços de concessão do direito de utilizar o campo de golfe a associados, sendo estes pessoas coletivas;
- iii. Prestação de serviços de concessão do direito de utilizar o campo de golfe a não associados, sendo estes pessoas singulares;
- iv. Prestação de serviços de concessão do direito de utilizar o campo de golfe a não associados, sendo estes pessoas coletivas;
- v. Prestação de serviços de inscrição em torneios, de prestação de lições de golfe e de aluguer de bolas, cacifos, trolleys, buggies e cacifos, prestados a associados e a não associados, sendo estes pessoas singulares;
- vi. Prestação de serviços de inscrição em torneios, de prestação de lições de golfe e de aluguer de bolas, cacifos, trolleys, buggies e cacifos prestados a associados e a não associados, sendo estes pessoas coletivas."

**7.** Nesse âmbito, faz a seguinte proposta de enquadramento das situações descritas (preconizando a aplicação da alínea 8) do artigo 9.º do Código do IVA [CIVA]):

- i. "As prestações de serviços de concessão do direito de utilizar o campo de golfe a associados, sendo estes pessoas singulares, devem ser isentas de IVA";
- ii. "As prestações de serviços de concessão do direito de utilizar o campo de golfe a associados, sendo estes pessoas coletivas, devem ser isentas de IVA";
- iii. "As prestações de serviços de concessão do direito de utilizar o campo de golfe a não associados, sendo estes pessoas singulares, devem ser isentas de IVA";
- iv. "As prestações de serviços de concessão do direito de utilizar o campo de golfe a não associados, sendo estes pessoas coletivas, devem ser isentas de IVA";
- v. "As restantes prestações de serviços de inscrição em torneios, de prestação de lições de golfe e de aluguer de bolas, cacifos, trolleys, buggies e cacifos, prestados a associados e a não associados, sendo estes pessoas singulares, devem ser isentas de IVA";
- vi. "As restantes prestações de serviços de inscrição em torneios, de prestação de lições de golfe e de aluguer de bolas, cacifos, trolleys, buggies e cacifos, prestados a associados e a não associados, sendo estes pessoas coletivas, devem ser isentas de IVA".

**8.** Em suma, entende que reúne as condições para aplicar a isenção prevista na alínea 8) do artigo 9.º do CIVA "às prestações de serviços relacionadas com a prática do golfe".

## **II - DO ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA**

**9.** No âmbito do CIVA, o princípio geral de tributação, consagrado na al. a) do n.º 1 do art. 1.º, determina que estão sujeitas a IVA *"as transmissões de bens e prestações de serviços, efetuadas no território nacional, a título*

*oneroso e por um sujeito passivo agindo como tal", descrevendo os artigos 3.º e 4.º do CIVA, respetivamente, os conceitos de "transmissão de bens" e de "prestação de serviços" para efeitos deste imposto.*

**10.** No entanto, o próprio Código prevê derrogações ao princípio geral de tributação do IVA, nomeadamente a al. 8) do art. 9.º, que isenta de imposto *"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"*.

**11.** Outra derrogação ao princípio geral de tributação do IVA é a estabelecida na al. 19) do art. 9.º, através da qual se isentam de imposto *"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"*.

**12.** Estas disposições legais têm por base as alíneas m) e l) do art. 132.º da Diretiva IVA:

"m) 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";

"l) 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".

**13.** O art. 134.º da Diretiva IVA exclui do benefício da 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.

**14.** Beneficiam da referida isenção, apenas, as transmissões de bens e prestações de serviços que reúnam, cumulativamente os seguintes requisitos:

- i) Sejam efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa, de acordo com o estabelecido no art. 10.º do Código do IVA;
- ii) Tenham uma relação direta com os interesses dos seus associados;
- iii) Sejam exclusivamente remuneradas por quota fixada estatutariamente.

**15.** O art. 10.º do CIVA, define, para efeitos de isenção do imposto, o conceito 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".*

**16.** Quanto ao conceito de "organismo sem finalidade lucrativa" e relativamente às isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva IVA, o TJUE esclarece que "o conjunto das isenções enumeradas no artigo 13.º-A, nº 1 alíneas h) a p), da sexta Diretiva diz respeito a organismos que atuam no interesse público num setor social, cultural, religioso e desportivo ou num setor análogo. O seu objetivo consiste, assim, em conceder um tratamento mais favorável, em matéria de IVA, a determinados organismos cujas atividades são orientadas para fins distintos dos fins comerciais".

**17.** A Requerente é uma associação desportiva sem fins lucrativos (art. 1.º dos Estatutos), que tem como objeto a promoção e o fomento da prática do golfe, nomeadamente através da organização de provas desportivas (art. 3.º dos Estatutos).

**18.** Quanto aos sócios da mesma, poderá sê-lo qualquer pessoa singular ou coletiva (art. 4.º dos Estatutos), cuja admissão ou rejeição é tomada por deliberação da Direção do clube (art. 5.º dos Estatutos), com direitos (art. 6.º dos Estatutos) e obrigações (art. 7.º dos Estatutos), nomeadamente o pagamento da quota anual (art. 8.º dos Estatutos), a qual faz parte das receitas do clube (art. 13.º dos Estatutos).

**19.** Deste modo, as quotas pagas pelos associados do clube, definidas estatutariamente, beneficiam da isenção prevista na al. 19) do art. 9.º do CIVA.

**20.** Todavia, a obtenção de receitas distintas da mera quotização dos associados, pagas por estes ou por terceiros, que não sejam abrangidas pelas isenções previstas no art. 9.º do CIVA, pressupõe o carácter oneroso das correspondentes operações, determinando, conseqüentemente, a respetiva tributação, nos termos gerais do CIVA.

**21.** Quanto à isenção da al. 8) do art. 9.º do CIVA, relacionada com prestações de serviços relacionadas com a prática de desporto, o entendimento do TJUE é que a qualificação de um organismo como "sem fins lucrativos", "deve ser efetuada à luz da finalidade por ele prosseguida, a saber, o organismo em causa não deve ter como objetivo gerar lucros a favor dos membros, contrariamente à finalidade de uma empresa comercial".

**22.** Pode um organismo "ser qualificado como «sem fins lucrativos», ainda que procure sistematicamente gerar excedentes que depois afeta à execução das suas prestações".

**23.** Quanto às "Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral", a Diretiva IVA, na al. m) do nº 1 do art. 132.º, estabelece que "Os Estados membros isentam as seguintes operações: [...] m) 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".

**24.** Sobre a interpretação a atribuir à designação "*pessoas que pratiquem desporto*", mencionada naquela disposição legal, a jurisprudência do TJUE considera, não obstante o facto de serem as pessoas singulares que praticam desporto, ser possível essa prática em grupo, pelo que a isenção "abrange igualmente, no contexto de pessoas que praticam desporto, prestações de serviços fornecidas a pessoas coletivas e associações não registadas, desde que [...] essas prestações tenham uma estreita conexão com a prática do desporto e sejam indispensáveis à sua realização, sejam efetuadas por organismos sem fins lucrativos e que os beneficiários efetivos das referidas prestações sejam pessoas que praticam desporto".

**25.** Sendo que, para efeitos da isenção do art. 9.º do CIVA, apenas é considerado "organismo sem finalidade lucrativa", o que preencha as condições do art. 10.º do CIVA.

**26.** Atento o citado art. 132.º da Diretiva IVA, a exploração de instalações ou campos destinados à prática de atividades desportivas e/ou de recreio, desde que faturadas aos respetivos praticantes, ou a pessoas coletivas ou associações destituídas de personalidade jurídica se observadas as demais condições estabelecidas na norma de isenção, e os beneficiários efetivos desses serviços sejam pessoas que praticam desporto, é abrangida pela isenção prevista na al. 8) do art. 9.º do CIVA, na medida em que se encontrem também reunidos os pressupostos indicados no art. 10.º do CIVA (conceito de "organismos sem finalidade lucrativa", para efeitos de isenção).

**27.** Ou seja, além dos requisitos previstos no art. 10.º do CIVA para efeitos de aplicação da isenção, um organismo não tem fins lucrativos quando atua no interesse público num setor social, cultural, religioso e desportivo ou num setor análogo, isto é, sem o fito de gerar lucros, ou qualquer outro tipo de interesse direto ou indireto nos resultados obtidos pela exploração daquela atividade, ainda que procure gerar excedentes que depois afeta à execução das suas prestações (contrariamente às empresas comerciais cujo fim é obter lucros a fim de os distribuir pelos seus membros).

**28.** Refere al. d) do art. 10.º do CIVA que os organismos sem finalidade lucrativa estão condicionados a não estarem em concorrência direta com sujeitos passivos de imposto.

**29.** Assim, importa que a atividade desenvolvida pela Requerente não se insira no âmbito do mercado concorrencial, submetida à lógica do mercado e da livre concorrência. Neste âmbito, não deve, nomeadamente, servir a mesma zona geográfica, o mesmo mercado, que outras sociedades comerciais, ficando, por consequência, excluída a concorrência direta com outras empresas comerciais que desenvolvam a mesma atividade.

**30.** Deste modo, as prestações de serviços relacionadas com a utilização do campo de golfe, prestadas pela Requerente a particulares/praticantes (pessoas singulares) ou a entidades desportivas, clubes e associações desportivas, quando essas entidades reúnam as condições acima referidas, consubstanciam operações isentas, nos termos e condições previstos na al. 8) do art. 9.º do CIVA, desde que os beneficiários efetivos das referidas prestações sejam pessoas que praticam desporto e que "o exercício dessa atividade não se inscreva num quadro de puro repouso e de relaxamento".

**31.** Sendo este o sentido da jurisprudência do TJUE, nomeadamente no Acórdão proferido em 19/12/2013, no Processo C-495/12 (caso Bridport and West Dorset Golf Club Limited), indicado pela Requerente, onde se refere o seguinte: "Importa salientar que, de acordo com o seu enunciado, o artigo 132.º, nº 1 alínea m), da Diretiva 2006/112 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 essa atividade seja praticada de uma forma determinada, a saber, de forma regular ou organizada, ou tendo em vista a participação em competições desportivas (v. acórdão de 21 de fevereiro de 2013, Mesto Zamberk, C 18/12, nºs 21 e 22). Aquela disposição prossegue o objetivo de favorecer certas atividades de interesse geral, a saber, os serviços estreitamente relacionados com a prática dos desporto ou de educação física. Assim, a referida disposição visa promover essa prática por largas camadas da população (v. acórdão Mesto Zamberk, já referido, nº 23). 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 de forma regular está estreitamente relacionada com a prática do desporto na aceção do artigo. 132.º, nº1 alínea m), da Diretiva 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 artigo 132.º, nº 1 alínea m), sem que seja relevante saber se é fornecida a um membro do organismo ou a um visitante não-membro".

**32.** Refere ainda o mesmo acórdão que "a concessão do direito de utilizar um campo de golfe, é dado assente que a mesma é indispensável à realização das operações isentas na aceção do artigo 134.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, uma vez que a concessão do referido direito é necessária à prática do golfe. [...] o artigo 134.º, alínea b), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que não exclui do benefício da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea m), desta diretiva a prestação de serviços que consiste na concessão, por um organismo sem fins lucrativos que gere um campo de golfe e propõe um sistema associativo, do direito de utilizar esse campo de golfe aos visitantes não-membros desse mesmo organismo".

**33.** Considera-se que os serviços prestados pela Requerente, de lições de golfe para aprendizagem da modalidade têm uma estreita conexão com a prática do desporto em causa, são abrangidas pela isenção prevista na al. 8) do art. 9.º do CIVA, bem como o aluguer de bolas e tacos, sem os quais não é possível a prática daquela modalidade.

**34.** No entanto, por inexistência de menção na al. 8) do art. 9.º, as transmissões daqueles ou outros bens não beneficiam da isenção citada.

**35.** Quanto aos torneios (eventos desportivos que incluem um conjunto de competições), traduzem-se na participação dos praticantes da modalidade na competição desportiva, pelo que importa referir a Lei de Bases da Atividade Física e do Desporto, aprovada pela Lei nº 5/2007, de 16/01, que rege as bases das políticas de desenvolvimento da atividade física e do desporto (art. 1.º) e define, relativamente aos praticantes desportivos, "como profissionais aqueles que exercem a atividade desportiva como profissão exclusiva ou principal" (art. 34.º, nº 1).

**36.** Segundo o art. 2.º da Carta Europeia do Desporto, "Entende-se por «desporto» [...] atividades físicas que, através de uma participação organizada ou não, têm por objetivo a expressão ou o melhoramento da condição física e psíquica, o desenvolvimento das relações sociais ou a obtenção de resultados na competição a todos os níveis".

**37.** Para efeitos da isenção da al. 8) do art. 9.º do CIVA, lembramos a jurisprudência do TJUE já citada nesta informação, que considera que a isenção em causa visa a prática de desporto e de educação física em geral, sem exigir, para efeitos da sua aplicabilidade, que seja praticada a nível profissional, nem que seja praticada de uma forma regular ou organizada, ou tendo em vista a participação em competições desportivas.

**38.** Assim, uma vez que para participar nos torneios/competições da modalidade, no caso o golfe, é essencial a inscrição dos respetivos praticantes desportivos, resulta que tal inscrição constitui uma prestação de serviços com estreita conexão com a prática do desporto em causa, pelo que é abrangida pela isenção da al. 8) do art. 9.º do CIVA.

**39.** Todavia, ficam excluídas da isenção operações que "não forem indispensáveis à realização das operações isentas", nos termos da al. a) do art. 134.º da Diretiva IVA.

**40.** Deste modo, tendo em conta que são operações isentas, nos termos da al. 8) do art. 9.º, as relacionadas com a prática do desporto efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa definidos no art. 10.º do CIVA, desde que os beneficiários das prestações de serviços sejam, efetivamente, pessoas que praticam desporto, também não beneficiam da isenção as transmissões de bens e as prestações de serviços acessórias e dispensáveis às operações isentas, designadamente, o armazenamento ou o aluguer de produtos para a prática do golfe, tais como trolleys, buggies e cacifos.

**41.** Além disso, estão excluídas das isenções do art. 9.º do CIVA as prestações de serviços "*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*", como dispõe o art. 134.º da Diretiva IVA.

**42.** Saliente-se ainda que as isenções do art. 9.º do CIVA são incompletas, na medida em que o sujeito passivo não liquida IVA nas operações que realizar, mas também não pode deduzir o IVA suportado nas aquisições de bens e serviços a montante.

**43.** Uma vez que se verifica que a Requerente exerce, na sua atividade, operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados, simultaneamente, na realização de ambos os tipos de operações, é efetuada de acordo com as regras estabelecidas no art. 23.º do CIVA, podendo optar por utilizar um dos métodos previstos neste preceito legal: a "percentagem de dedução" (pro rata) ou a "afetação real"; para determinar o imposto dedutível.

### **III – CONCLUSÕES**

**44.** Se a Requerente cumprir os requisitos constantes do art. 10.º do CIVA, considerando-se, por conseguinte, para efeitos de isenção como um

"organismo sem finalidade lucrativa":

**i)** As prestações de serviços e transmissões de bens efetuadas no âmbito estrito das quotas pagas pelos associados, incluindo o valor pago referente à designada joia inicial prevista nos estatutos, encontram-se abrangidas pela isenção contemplada na al. 19) do art. 9.º do CIVA;

**ii)** Enquanto operações de interesse geral, as prestações de serviços estreitamente relacionados com a prática do golfe e indispensáveis à prática da modalidade, tais como os serviços de green-fees, lições de golfe para aprendizagem da modalidade, bem como o aluguer de bolas e tacos, ou a inscrição nos torneios de golfe referidos pela Requerente, aproveitam da isenção prevista na al. 8) do art. 9.º do CIVA, quando prestados a associados ou a não-associados, que sejam pessoas singulares ou coletivas e associações não registadas, se observadas as demais condições estabelecidas na norma de isenção, desde que os beneficiários efetivos desses serviços sejam pessoas que praticam desporto;

**iii)** Contudo, as transmissões de bens e as prestações de serviços acessórias e dispensáveis às operações isentas, designadamente, o armazenamento ou aluguer de produtos para a prática do golfe, tais como trolleys, buggies e cacifos não beneficiam da isenção prevista na al. 8) do art. 9.º do CIVA.

**45.** Deste modo, em resposta à proposta de enquadramento da autoria da Requerente, temos a informar que relativamente ao imposto sobre o valor acrescentado:

**i.** As prestações de serviços de concessão do direito de utilizar o campo de golfe a associados, sendo estes pessoas singulares, devem ser isentas;

**ii.** As prestações de serviços de concessão do direito de utilizar o campo de golfe a associados, sendo estes pessoas coletivas, devem ser isentas;

**iii.** As prestações de serviços de concessão do direito de utilizar o campo de golfe a não associados, sendo estes pessoas singulares, devem ser isentas;

**iv.** As prestações de serviços de concessão do direito de utilizar o campo de golfe a não associados, sendo estes pessoas coletivas, devem ser isentas;

**v.** As prestações de serviços de inscrição em torneios, de lições de golfe e de aluguer de bolas e tacos efetuadas a pessoas singulares (associados e não associados) devem ser isentas de IVA; ao invés, as prestações de serviços de aluguer de trolleys, buggies e cacifos efetuadas a pessoas singulares (associados e não associados) não são isentas de IVA, sendo tributadas à taxa normal de 23%;

**vi.** As prestações de serviços de inscrição em torneios, de lições de golfe e de aluguer de bolas e tacos efetuadas a pessoas coletivas (associados e não associados) devem ser isentas de IVA; ao invés, as prestações de serviços de aluguer de trolleys, buggies e cacifos efetuadas a pessoas coletivas (associados e não associados) não são isentas de IVA, sendo tributadas à taxa normal de 23%.