

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: c) do n.º 1 do artigo 18.º
- Assunto: Enquadramento - Isenção do n.º 8 do artigo 9.º, no caso de Empresa pública municipal - disponibilização de utilização de instalações desportivas prestados a particulares e clubes desportivos.
- Processo: nº 1818, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-04-27.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...**A**...», presta-se a seguinte informação.

1 . A requerente é uma empresa pública municipal, integrada no sector empresarial local, e vem solicitar esclarecimentos sobre a isenção prevista no n.º 8 do artigo 9.º do Código do IVA, ou seja se o mesmo abrange os serviços de disponibilização de utilização de instalações desportivas prestados a particulares e clubes desportivos, bem como os serviços de aulas de natação monitorizados por um monitor ou professor.

2. Relativamente às aulas de natação questiona ainda se "esta prestação de serviços sempre terá, caso não se entenda estar a requerente isenta de IVA, ao abrigo do disposto no n.º 8 de artigo 9.º do CIVA, de ser desdobrada em duas componentes - a utilização da instalação desportiva, por um lado e a monitorização do professor, por outro - sendo que, claramente esta segunda componente assume uma muito menor expressão do que a primeira, já que os custos associados às instalações são muito superiores aos custos que a requerente tem com a contratação de monitores ou professores".

I. Isenções - Prestações de serviços conexas com a pratica de desporto - Enquadramento

3. Nos termos do n.º 8 do artigo 9.º do Código do IVA, estão isentas de imposto *"as prestações de serviços efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas actividades"*.

4. A isenção prevista no n.º 8 do artigo 9.º do Código do IVA, tem por base comunitária a alínea m) do n.º 1 do artigo 132.º, da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva).

5. A expressão "pessoas", no contexto da referida isenção inclui indivíduos, bem como pessoas colectivas e associações sem personalidade jurídica. Com efeito, o acórdão de 16 de Outubro de 2008, do Tribunal de Justiça (processo C-253/07, caso Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club), que "o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios

- Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que abrange igualmente, no contexto de pessoas que praticam desporto, prestações de serviços fornecidas a pessoas colectivas e a associações não registadas, desde que - o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar - 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".

6. Com efeito, "o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva não pretende fazer beneficiar da isenção que prevê apenas certos tipos de desportos, mas visa a prática do desporto em geral, o que inclui igualmente os desportos necessariamente praticados por particulares em grupos de pessoas ou praticados no âmbito de estruturas organizacionais e administrativas instituídas por associações não registadas ou por pessoas colectivas, como os clubes desportivos, na condição de as exigências descritas nos n. os 21 e 22 do presente acórdão serem preenchidas", (cf. n.º 27 do acórdão do processo C-253/07).

7. Assim sendo, a isenção prevista no n.º 8 do artigo 9.º do Código do IVA, inclui as prestações de serviços a favor de pessoas que praticam desporto ou educação física, quer praticado por particulares ou grupos de pessoas, quer os praticado no âmbito de estruturas organizativas e administrativas instituídas por associações não registadas ou por pessoas colectivas, como os clubes desportivos.

8. No entanto o benefício previsto na referida norma, está subordinado a certos requisitos, que decorrem desta mesma disposição, (cf. n.º 20 do acórdão do processo C-253/07).

9. A esse respeito afirmou o Tribunal de Justiça no n.º 21 do referido acórdão, que "as prestações de serviços estreitamente conexas com a prática do desporto ou da educação física devem ser fornecidas pelo organismo referido no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva. Assim, para que as prestações de serviços em causa sejam susceptíveis de ser isentas por força desta disposição, é indispensável que estas prestações sejam fornecidas por um organismo sem fins lucrativos", e no n.º 22 que "as prestações de serviços efectuadas por tais organismos são susceptíveis de ser isentas, enquanto operações de interesse geral, desde que sejam estreitamente conexas com a prática do desporto ou da educação física e sejam fornecidas às pessoas que praticam desporto ou educação física. Por outro lado, resulta do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), primeiro travessão, da Sexta Directiva que as prestações de serviços referidas no n.º 1, alínea m), do referido artigo 13.º, A, apenas podem ser isentas se forem indispensáveis à realização da operação isenta, isto é, a prática do desporto ou da educação física".

10. Assim, as prestações de serviços a favor de pessoas que praticam desporto ou educação física, podem beneficiar da isenção prevista no n.º 8, do artigo 9.º, do Código do IVA, 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 ou educação física.

11. De referir que estão excluídas do benefício da isenção prevista no n.º 8, do artigo 9.º, do Código do IVA (artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m) da Sexta Directiva) as prestações de serviços que se destinarem, essencialmente, a proporcionar ao organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efectuadas em concorrência directa com as empresas comerciais sujeitas ao IVA, conforme o artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), segundo travessão, da Sexta Directiva (actual artigo 134.º, da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006).

12. Para efeitos da isenção do n.º 8, do artigo 9.º, do Código do IVA, apenas são considerados organismo sem finalidade lucrativa, os que preencham as condições do artigo 10.º do Código do IVA, ou seja, aqueles 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"*.

13. A qualificação de um organismo como «sem fins lucrativos» deve ser efectuada tendo em consideração esse organismo e não as prestações que efectua nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva, daqui decorre que, para determinar se tal organismo preenche as condições impostas por esta disposição, se deve atender ao conjunto das suas actividades, incluindo as que oferece em complemento dos serviços nela referidos, acórdão de 21 de Março de 2002 do TJUE (processo C-174/00, caso Kennemer Golf).

14. Mais refere o citado acórdão que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a qualificação de um organismo como «sem fins lucrativos» deve ser efectuada tendo em consideração o conjunto das suas actividades.

15. A qualificação de um organismo como «sem fins lucrativos» deve ser efectuada tendo em consideração o objecto estatutário do organismo, se cumpre as exigências que lhe permitem ser qualificado como organismo «sem fins lucrativos».

II. Enquadramento da actividade da requerente

16. Nos termos do disposto no artigo 10.º da Lei n.º 159/99, de 14 de Setembro, que estabelece o quadro de transferência de atribuições e competências para as autarquias locais, prevê-se que os municípios podem criar ou participar, nos termos da lei, em empresas de âmbito municipal e intermunicipal para a prossecução de actividades de interesse público ou de desenvolvimento regional e local cujo objecto se contenha no âmbito das suas atribuições e competências.

17. As empresas municipais regulamentam-se pelo disposto na Lei n.º 53-F/2006, de 29 de Dezembro, que aprova o regime jurídico do sector empresarial local e revoga a Lei n.º 58/98.

18. A Lei n.º 53-F/2006, prevê no seu artigo 41.º, que as empresas municipais, respeitam o Plano Oficial de Contabilidade (actual SNC), assim como se encontram sujeitas à tributação directa e indirecta nos termos gerais.

19. Conforme o disposto no artigo 2.º dos Estatutos, a requerente rege-se "pelas normas legais aplicáveis ao sector empresarial local, e subsidiariamente pelo regime do sector empresarial do Estado, pelas normas aplicáveis às Sociedades Comerciais, e ainda pelas deliberações dos órgãos do Município de".

20. Nos termos do artigo 4.º dos Estatutos, a requerente tem por objecto social a promoção do desenvolvimento local e regional nos termos e condições definidos pela CM..., designadamente: - A concepção, construção gestão, manutenção, conservação e beneficiação de instalações e equipamentos desportivos, culturais, recreativos, de lazer, bem como outros equipamentos, que sejam propriedade do Município de ou que sobre os mesmos, este detenha direitos de gestão, manutenção e conservação; - A promoção, gestão e controlo de actividades, eventos, projectos e programas nas áreas referidas na alínea anterior; - Elaboração de estudos e pareceres nas áreas desportiva, cultural ou recreativa, a solicitação da Câmara Municipal de ou de outras entidades.

21. Constituem receitas da requerente (cf. artigo 23.º dos Estatutos), designadamente as provenientes da sua actividade, bem como as participações, dotações e subsídios que lhe sejam destinados.

III. Enquadramento das questões colocadas

22. As empresas municipais, tal como as entidades públicas empresariais que integrem o sector empresarial do Estado, configuram-se como entidades sujeitas a IVA nos termos normais, n.º 1, do artigo 2.º, do Código do IVA.

23. A isenção prevista no n.º 8, do artigo 9.º, do Código do IVA, refere-se a prestações de serviços que têm uma ligação estreita com a prática do desporto ou educação física, realizadas por organismos sem finalidade lucrativa.

24. Com efeito, o acórdão de 16 de Janeiro de 2006, do Tribunal de Justiça (processo C-246/04, caso Turn und Sportunion Waldburg), refere no ponto 40, que "as operações efectuadas pelas associações desportivas sem fim lucrativo estão isentas, enquanto operações de interesse geral, por força do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva, desde que as operações em questão tenham uma conexão estreita com a prática do desporto ou da educação física e que sejam conferidas às pessoas que pratiquem desporto ou educação física".

25. Segundo o conceito do INE, as entidades sem finalidade lucrativas "são entidades jurídicas ou sociais criadas para produzir bens ou serviços cujo estatuto não lhes permite ser uma fonte de rendimento, lucro ou outros ganhos financeiros para as unidades que as estabelecem, controlam ou financiam. Os possíveis excedentes que surjam não podem ser apropriados por outras unidades institucionais. As ISFL podem ser criadas para prestar serviços em benefício das pessoas ou sociedades que as controlam ou financiam; ou podem ser criadas com fins caritativos, filantrópicos ou sociais,

para fornecer bens ou serviços a outras pessoas com necessidades; ou podem ter como objectivo prestar serviços de saúde ou educação contra remuneração mas sem lucro; ou para promover os interesses de grupos de pressão em círculos empresariais ou políticos, etc.".

26. Por sua vez o artigo 10.º do Código do IVA define o que se considera como organismos sem finalidade lucrativa.

27. Refere a alínea d) do citado artigo, que os organismos sem finalidade lucrativa estão condicionados à observância, entre outras condições, de não entrarem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto.

28. O exercício de uma actividade económica por intermédio de uma Empresa Municipal (EM), abrange a possibilidade de o município participar no mercado, por exemplo, através da gestão de mercados, construção e gestão de centros produtores de energia, exploração de piscinas e de parques aquáticos e da gestão de equipamentos termais, cf. alínea e) do artigo 16.º, n.º 3 do artigo 17.º, alínea b) do n.º 21 do artigo 21.º, e alínea i) do artigo 22.º, ambos artigos da Lei n.º 159/99, de 14 de Setembro. Casos em que iniciativa empresarial municipal se desenvolve para além do interesse público.

29. Conforme o disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 16.º dos Estatutos, compete a Câmara Municipal de, homologar os preços e tarifas propostos pelo Conselho de Administração, relativos a todas as áreas de intervenção, com excepção dos preços relativos ao Centro de Estágios e Formação Desportiva de que serão fixados unicamente por deliberação do Conselho de Administração numa lógica de mercado concorrencial.

30. A qualificação de um organismo como «sem fins lucrativos» é efectuada tendo em consideração o conjunto das suas actividades desenvolvidas, e não apenas algumas prestações de serviços.

31. Assim sendo, os serviços de disponibilização da utilização do centro de estágios, os quais incluem a utilização de instalações desportivas, dormidas e refeições - inserem-se no mercado concorrencial, submetidas à lógica do mercado e da livre concorrência.

32. As operações realizadas pelo requerente, no âmbito da sua actividade em apreço, vão para além da gestão de serviços públicos e da satisfação do interesse geral, entrando em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto.

33. Quanto à questão da prestação de serviços de aulas de natação efectuados por um professor, e a mesma constituída por um ou vários componentes - aulas e utilização da instalação desportiva (piscina) - sendo estes componentes essenciais para a realização da mesma, ou seja que no "plano económico, formem objectivamente um todo", estamos perante uma prestação única.

34. Tal entendimento tem sido seguido pela Jurisprudência Comunitária, veja-se a este propósito, nomeadamente, acórdão do Tribunal Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), de 2 de Maio de 1996 (processo C-231/94, caso Faaborg-Gelting Linien A/S), acórdão do TJCE de 25 de Fevereiro de 1999 (processo C-349/96, caso Card Protection Plan Ltd (CPP)), acórdão do TJCE, de 27 de Outubro de 2005 (processo C 41/04, caso Levob Verzekeringen BV e OV Bank NV).

35. Refere o acórdão do TJCE de 25 de Fevereiro de 1999 (processo C-349/96, caso Card Protection Plan Ltd (CPP), no ponto 29, "a este propósito, tendo em conta a dupla circunstância de que decorre do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva que cada prestação de serviços deve normalmente ser considerada distinta e independente e de que a prestação constituída por um único serviço no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA, importa procurar encontrar os elementos característicos da operação em causa para determinar se o sujeito passivo fornece ao consumidor - aqui entendido como consumidor médio - diversas prestações principais distintas ou uma prestação única".

36. Também o acórdão do TJCE, de 27 de Outubro de 2005 (processo C 41/04, caso Levob Verzekeringen BV e OV Bank NV), refere, "quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de actos, devem tomar se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para se determinar, por um lado, se se está na presença de duas ou mais prestações distintas ou de uma prestação única, e, por outro, se, neste último caso, esta prestação única deve ser qualificada de prestação de serviços".

37. Pelo exposto, a requerente não reúne os condicionalismos previstos no artigo 10.º do Código do IVA, nomeadamente os previstos nas alíneas c) e d), para efeitos da isenção do no n.º 8, do artigo 9.º, do Código do IVA., como tal os "serviços de disponibilização de utilização de instalações desportivas prestados pela requerente a particulares e clubes desportivos e os "serviços de aulas de natação", consubstanciam-se em operações sujeitas a imposto e dele não isentas, à taxa de IVA de 23 %, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA, por falta de enquadramento nas diferentes verbas das Listas anexas ao Código do IVA.