

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 9.º, al. 8)

Assunto: Isenções - Associação desportiva sem fins lucrativos que proporciona aos seus "associados" e a "não associados" a prática do golfe no campo de golfe

Processo: nº **10402**, por despacho de 17-06-2016, do SDG do IVA, por delegação do Director 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 CUJA QUALIFICAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA SE PRETENDE

1. A entidade acima citada (doravante designada de requerente ou Clube de Golfe) é uma associação desportiva sem fins lucrativos, constituída em 03/12/2015, que tem como objeto a promoção e o fomento da prática do golfe, nomeadamente através da organização de provas desportivas, atuando sempre na defesa e zelo dos legítimos interesses dos seus sócios, relacionados com o jogo do golfe.

2. Visa proporcionar a prática do golfe no campo de golfe da Praia XXX, nos termos que vierem a ser definidos com a entidade exploradora do campo de golfe.

3. Poderá, de acordo com os respetivos Estatutos, proporcionar aos seus "associados" a prática do golfe no referido campo de golfe, nos termos que vierem a ser definidos pela entidade exploradora do campo de golfe. Mais refere que, embora os Estatutos não visem, atualmente, proporcionar a prática do golfe a "não associados", os mesmos poderão vir a ser objeto de alteração.

4. Na prossecução dos seus objetivos pretende, ao abrigo das competências previstas nos respetivos Estatutos, celebrar, com a entidade exploradora do campo de golfe, um Protocolo de cedência de exploração do campo, onde estará prevista a utilização do mesmo por "associados" e por "não associados" que queiram praticar a modalidade.

5. Ou seja, mediante a observância das condições definidas no Protocolo, as pessoas singulares e coletivas (associados e não associados) poderão ter acesso aos serviços prestados pela requerente relacionados com a prática do golfe, em troca de uma contraprestação monetária.

6. Como tal pretende prestar serviços a "associados" e a "não associados".

7. Relativamente aos serviços prestados a "associados":

i) Existem 3 classes de sócios (associados): os "Sócios fundadores", os "Sócios honorários" e os "Sócios efetivos", que, no momento de entrada no Clube, pagam uma joia de admissão, cujo valor é aprovado em Assembleia Geral;

ii) Como contrapartida da utilização do campo de golfe e de outros serviços

a prestar pela requerente, os diferentes tipos de associados irão pagar anualmente uma quota nas condições definidas no regulamento e nos montantes aprovados em assembleia geral;

iii) O valor das quotas será diferenciado conforme a utilização do campo de golfe e do tipo de associado.

8. Nos serviços descritos, a requerente não tenciona liquidar IVA, pois entende que estão isentos de imposto ao abrigo do disposto nas alíneas 19) e 8) do art. 9.º do CIVA, sobre o valor a cobrar aos associados.

9. Relativamente aos serviços prestados a "não associados":

i) Nestes serviços pretende cobrar taxas específicas pela utilização do campo de golfe.

10. No entanto, entende que não deve liquidar IVA à taxa normal em vigor (23%), uma vez que tais serviços, embora prestados a "não associados", devem ser enquadrados no art. 9.º, al. 8) do CIVA.

11. Adicionalmente, no âmbito da sua atividade irá prestar outros serviços, a saber:

i) Lições de golfe para a aprendizagem da modalidade;

ii) Inscrição em torneios de golfe;

iii) Aluguer de buggies, cacifos, bolas e tacos.

II – PEDIDO

12. A requerente pretende que seja confirmada a aplicação da isenção preconizada pela al. 8) do art. 9.º do CIVA, e sejam confirmados seguintes entendimentos:

i) As prestações de serviços de green-fees, prestadas a "associados", sendo estas pessoas singulares, devem ser isentas de IVA;

ii) As prestações de serviços de green-fees, prestadas a "associados", sendo estas pessoas coletivas, devem ser isentas de IVA;

iii) As prestações de serviços de green-fees, prestadas a "não-associados", sendo estas pessoas singulares, devem ser isentas de IVA;

iv) As prestações de serviços de green-fees, prestadas a "não-associados", sendo estas pessoas coletivas, devem ser isentas de IVA;

v) As restantes prestações de serviços da requerente, nos termos descritos no presente pedido, as quais são relacionadas com a prática de desporto, prestados a "associados" e a "não associados" sendo estas pessoas singulares, devem ser isentas de IVA;

vi) As restantes prestações de serviços da requerente, nos termos descritos no presente pedido, as quais são relacionadas com a prática de desporto, prestados a "associados" e a "não associados" sendo estas pessoas coletivas, devem ser isentas de IVA;

III - PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO

13. Atentando aos factos apresentados, atrás referidos, com base na

legislação vigente e na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) sobre a matéria, a requerente entende que estão reunidos os requisitos legais para que as prestações de serviços efetuadas aos respetivos associados e não associados sejam isentas de IVA, por aplicação das alíneas 19) e 8) do art. 9.º do CIVA, respetivamente.

14. Defende que os requisitos previstos na al. 8) do art. 9.º do CIVA, conjugada com o art. 10.º do mesmo Código se encontram verificados, na medida em que se trata de uma associação desportiva sem fins lucrativos, que pratica preços com o único intuito da cobertura de custos incorridos, sem qualquer prossecução de lucro.

15. Afirma cumprir funções sociais associadas à promoção e prática da atividade desportiva no geral e do golfe em particular, não entrando, por esses motivos em concorrência com sujeitos passivos do imposto, pelo que, naturalmente, estão satisfeitas todas as condições elencadas no art. 10.º do CIVA.

16. Uma vez que o art. 9.º do CIVA prossegue o objetivo de favorecer certas atividades de interesse geral, o que inclui os serviços estreitamente conexos com a prática do desporto ou educação física, prestados por organismos sem fins lucrativos, a requerente entende que não deve existir um tratamento diferenciado em sede de IVA nas prestações de serviços de acesso ao campo de golfe - comumente designados de green-fee -, consoante se tratem de praticantes associados ou não associados.

17. Os green fees consubstanciam-se na realização de uma prova ou manifestação desportiva, na sua vertente ativa, ou seja, na participação em atividades desportivas.

18. Atendendo a que o acesso ao campo de golfe é necessário para praticar este desporto, entende que a concessão do direito de utilizar o campo está estreitamente relacionada com a prática do desporto na aceção da al. 8) do art. 9.º do CIVA.

19. Entendendo que deve ser dado o mesmo tratamento a todos os praticantes, independentemente da qualidade de associado ou não associado do destinatário dos serviços, uma vez que se está perante uma isenção de imposto que versa sobre a atividade em si e não sobre o praticante da mesma (isenção objetiva e não subjetiva), cita o art. 132.º, n.º 1, al. m) da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28/11 (Diretiva IVA).

20. Sustenta que a isenção de IVA em causa se destina a encorajar certas atividades de interesse geral, como a prática do desporto e educação física, estando, contudo, a isenção, subordinada a determinados requisitos, como sejam, serem diretamente conexas com a prática do desporto ou da educação física e serem fornecidas por um organismo sem finalidade lucrativa aos praticantes de desporto ou educação física, não se restringindo a isenção à qualidade do adquirente.

21. A requerente considera que a isenção da al. 8) do art. 9.º do CIVA *"deve ser interpretada no sentido de que as prestações de serviços efetuadas no âmbito de desportos praticados quer individualmente, quer em grupos de pessoas ou no âmbito de estruturas organizacionais, são suscetíveis de beneficiar da isenção, uma vez que o que releva é a prática do desporto e não quem procede à sua aquisição"*.

22. Fundamenta o seu entendimento citando os Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), proferido em 19/12/2013, no Processo C-495/12 (caso *Bridport and West Dorset Golf Club Limited*) e, em 10/10/2008, no Processo C 253/07 (caso *Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club*).

23. Entende, ainda, relativamente às operações em causa, que a limitação constante da al. d), do art. 10.º do CIVA, não tem aqui aplicação. Nesse sentido invocou o acórdão do TJUE, proferido em 07/05/1998, no Processo C 124/96 (caso *Comissão/Espanha*), porquanto aquela norma não pode ser interpretada de forma a que permita suprimir a diferença entre as condições de concorrência resultantes da própria existência das isenções, uma vez que tal interpretação colocaria em causa o âmbito de aplicação de tais isenções, ou seja, não pode ser interpretada de forma a conduzir a que a diferença de condições de concorrência decorrentes da existência da isenção prevista no art. 9, n.º 8 do CIVA, ponha em causa a própria isenção.

24. Adicionalmente a requerente considera que as prestações de serviços, tais como: (i) o aluguer de trolleys, bolas e tacos; (ii) a disponibilidade de cacifos; (iv) a organização da escola de golfe e (v) a inscrição em torneios, são conexas com a atividade principal - a prática do golfe - na medida em que estão estreitamente relacionadas com a prática do desporto e de educação física, mencionando, a propósito, o acórdão do TJUE, de 21/02/2013, no Processo C 18/2012 (caso *Mesto Zamberk*).

25. Assim, face à al. 8) do art. 9.º do CIVA, a requerente, com base nos argumentos aduzidos, pretende a confirmação dos entendimentos já referidos no ponto 12 desta informação.

IV - DO ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

26. No âmbito do Código do IVA, o princípio geral de tributação, consagrado na al. a) do n.º 1 do artigo 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, por sua vez, os artigos 3.º e 4.º do Código, respetivamente, os conceitos de *"transmissão de bens"* e de *"prestação de serviços"* para efeitos deste imposto.

27. No entanto, o próprio Código prevê derrogações ao princípio geral de tributação do IVA, nomeadamente, a respetiva al. 8) do art. 9.º do CIVA, 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"*.

28. 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"*.

29. Estas disposições legais têm por base o art. 132.º da Diretiva IVA, alíneas m) e l), respetivamente:

"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".

30. 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.

31. 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 uma quota fixada nos termos dos estatutos.

32. 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".

33. 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, n.º 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" .

34. A exponente 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, atuando sempre na defesa e zelo dos legítimos interesses dos seus sócios, relacionados com o jogo do golfe (art. 3.º dos Estatutos).

35. Quanto aos sócios da mesma, poderá sê-lo qualquer pessoa singular ou coletiva (art. 6.º dos Estatutos), cuja admissão ou rejeição é tomada por deliberação da Direção do clube (art. 8.º dos Estatutos), com direitos e obrigações (art. 10.º dos Estatutos), nomeadamente, o pagamento de uma joia e quota anual, as quais fazem parte das receitas do clube (art. 45.º dos Estatutos).

36. Deste modo, as quotas pagas pelos associados do clube, definidas estatutariamente, beneficiam da isenção prevista na al. 19) do art. 9.º do CIVA. Beneficia igualmente da mesma isenção, o valor pago referente à designada joia inicial prevista nos estatutos, que se considera fazer parte da quota [art. 10.º, n.º 4, al. b) dos Estatutos].

37. 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.

38. Quanto à isenção estabelecida na al. 8) do art. 9.º do CIVA, o caso específico das 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 (...)"* .

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

40. Relativamente às *"Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral"*, a Diretiva IVA, na al. m), do n.º 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"*.

41. Sobre a interpretação a atribuir à designação *"pessoas que pratiquem desporto"* mencionada naquela disposição legal, a jurisprudência dimanada do TJUE considera, não obstante o facto de serem as pessoas singulares que praticam desporto, podem fazê-lo em grupo, 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 pratiquem desporto"* .

42. Sendo que, para efeitos da isenção do art. 9.º do CIVA, apenas são considerados «organismo sem finalidade lucrativa», os que preenchem as

condições do artigo 10.º do CIVA, conforme já foi referido, supra.

43. 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).

44. Ou seja, além dos requisitos decorrentes de determinação nacional 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).

45. Refere al. d) do art. 10.º do CIVA, que os organismos sem finalidade lucrativa estão condicionados à observância, entre outras condições, de não estarem em concorrência direta com sujeitos passivos de imposto.

46. Assim, importa que a atividade desenvolvida pela exponente 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 e coletividade, ficando, por consequência, excluída a concorrência direta com outras empresas comerciais sujeitas a IVA, que desenvolvam a mesma atividade.

47. Deste modo, as prestações de serviços relacionadas com a utilização do campo de golfe (a taxa de acesso ao green ou green-fees), prestadas pela exponente a particulares/praticantes (pessoas singulares), ou a entidades desportivas, clubes e associações desportivas, quando essas entidades reúnam as condições acima referidas (pessoas coletivas e associações não registadas, cfr. ponto 41, desta informação), 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" .

48. 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 exponente, onde se refere o seguinte:

"Importa salientar que, de acordo com o seu enunciado, o artigo 132.º, n.º 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, n.ºs 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, n.º 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 art. 132.º, n.º1, al. 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 art. 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."

49. 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 art. 134.º, al. 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".

50. Considerando 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.

51. No entanto, por inexistência de menção na al. 8) do art. 9.º [ou na al. m) do art. 132.º da Diretiva IVA], as transmissões daqueles ou outros bens não beneficiam da isenção citada.

52. 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 n.º 5/2007, de 16/01, que vem definir as bases das políticas de desenvolvimento da atividade física e do desporto (art. 1.º), e esclarece, relativamente aos praticantes desportivos, "... como profissionais aqueles que exercem a atividade desportiva como profissão exclusiva ou principal" (art. 34.º n.º 1), embora não esclareça o que são praticantes desportivos não profissionais, ou seja, amadores.

53. "Entende-se por «desporto», segundo o disposto na al. b) do n.º 1 da "Carta Europeia do Desporto", "... todas as formas de 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".

54. Para efeitos da isenção da al. 8) do art. 9.º do CIVA, lembramos o acórdão citado no ponto 48, desta informação, que considera que a mesma visa a prática de desporto e de educação física em geral, sem exigir, para efeitos da sua aplicabilidade, que seja praticada a um nível determinado, por exemplo a nível profissional, nem que seja praticada de uma forma regular ou organizada, ou tendo em vista a participação em competições desportivas.

55. 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 uma estreita conexão com a prática do desporto em causa, pelo que é, também, abrangida pela isenção da al. 8) do art. 9.º do CIVA.

56. Todavia, ficam excluídas da isenção as entregas de bens e prestações de serviços *"quando não forem indispensáveis à realização das operações isentas"*, nos termos do estabelecido na al. a) do artigo 134.º da Diretiva IVA.

57. 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 buggies e cacifos referidos pela requerente.

58. Além disso, estão excluídas do benefício da isenção prevista no 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"*, conforme dispõe a al. b) do art. 134.º, da Diretiva IVA .

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

60. 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 no mesmo art. 23.º - a "percentagem de dedução" (pro rata) ou a "afetação real" - para determinar o imposto dedutível.

V – CONCLUSÕES

61. 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 buggies e cacifos não beneficiam da isenção prevista na al. 8) do art. 9.º do CIVA.