

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 9º; 18º.

Assunto: Isonções – Taxas – Direito à dedução - Complexo Desportivo de Município – Piscinas municipais, aulas de hidroginástica e de ginástica diversas; prática de squash, de musculação e; acesso ao jacuzzi e banho turco

Processo: nº 5196, por despacho de 2013-09-23, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral.

Conteúdo:

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

1. A Exponente, sobre a atividade realizada no Complexo Desportivo, solicita informação vinculativa, com a finalidade de *"obter confirmação quanto à liquidação de IVA nas actividades ao dispor dos utentes do Complexo, designadamente, quanto à:*

- *utilização de piscinas municipais,*
- *participação em aulas de hidroginástica e de hidrobike,*
- *participação em aulas de ginástica diversas,*
- *prática de squash,*
- *prática de musculação e cardio-fitness,*
- *ao acesso ao jacuzzi e banho turco e*
- *aquisição de massagens (caso a exploração venha no futuro, a ser efectuada pelo Município)."*

2. Tendo em consideração que: - "O acesso ao Complexo Desportivo pode ser efectuado através de três modalidades:

- Livre-trânsito - neste caso, o utente poderá aceder a todas as modalidades desportivas, em qualquer horário e sem limite de entradas;
- Inscrição em aulas específicas - os utentes apenas têm acesso à modalidade desportiva na que se inscreveram, sujeitando-se aos horários impostos pelo Complexo;
- Prática pontual de exercício físico, sendo que, nestes casos, os utentes não têm de se tornar sócios do Complexo - "(...) nas proximidades deste Complexo existem outros espaços, públicos e privados, que se dedicam às mesmas modalidades desportivas, (...)" - (...), com excepção da concessão à exploração do bar e da sala de massagens e da venda de alguns produtos necessários e prática de desporto (designadamente, toucas, óculos. t-shirts, entre outros) que são sujeitas a IVA, a actividade desportiva levada a cabo no Complexo tem vindo a ser enquadrada como isenta do IVA, nos termos do n.º 8 do artigo 9.º do Código do IVA."

3. *"Adicionalmente, pretende o Exponente ser esclarecido quanto à correspondente dedução do IVA suportado nas operações passivas realizadas no Complexo Desportivo, designadamente, aquele que incida sobre os custos*

de construção e apetrechamento, nos últimos quatro anos, nos termos do n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA".

4. A Exponente que explora diretamente o Complexo Desportivo, encontra-se registada para efeitos de IVA, no regime normal, periodicidade mensal, desde 01.01.1995, com o CAE: 84113 - Administração local, realizando simultaneamente operações sujeitas a imposto e dele não isentas com direito à dedução e operações isentas sem direito à dedução e como tal considerado um sujeito passivo misto que, para efeitos da dedução do imposto suportado, utiliza o método de afetação real.

5. Através da Lei n.º 159/99, de 14 de setembro, foi estabelecido, no artigo 1.º, o quadro de transferência de atribuições e competências do Estado (nomeadamente, as constantes do artigo 79.º da Constituição da República Portuguesa que "Incumbe ao Estado, (...), promover, estimular, orientar e apoiar a prática e a difusão da cultura física e do desporto, bem como prevenir a violência no desporto"), para as autarquias locais, concretizando os princípios da descentralização administrativa e da autonomia do poder local.

6. Deste modo, os Municípios passaram a dispor de atribuições nos domínios previstos no seu artigo 13.º, encontrando-se, também, as respetivas competências definidas nos artigos 16.º a 31.º da referida lei.

Assim, em conformidade com o disposto na Lei n.º 159/99, dispõem de atribuições, nomeadamente, no domínio dos tempos livres e desporto [alínea f) do artigo 13.º] e competência na realização de investimentos públicos no domínio das instalações e equipamentos para a prática desportiva e recreativa de interesse municipal [alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º].

7. No âmbito do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), o princípio geral de tributação, consagrado no n.º 1 do artigo 1.º, determina na sua alínea a) 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.

8. No entanto, o n.º 2 do artigo 2.º do CIVA estabelece que *"O Estado e demais pessoas colectivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência"*.

9. Para além da não sujeição do imposto, o próprio Código prevê derrogações ao princípio geral de tributação do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), nomeadamente, no artigo 9.º, 8) do CIVA, que determina a isenção de imposto relacionadas com *"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"*.

10. A Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro (Diretiva IVA), na redação do artigo 13.º n.º 1 (artigo 4.º n.º 5 da Diretiva 77/388/CEE - Sexta Diretiva) estabelece que *"Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de*

autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas actividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações. Contudo, quando efectuarem essas actividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às mesmas na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas. (...)". Estabelece também, no n.º 2 do artigo 13.º da Diretiva IVA (§ 4.º do n.º 5 do artigo 4.º da Sexta Diretiva), que *"Os Estados-Membros podem considerar como actividades de autoridades públicas as actividades realizadas pelos organismos de direito público, quando estejam isentas por força do disposto nos artigos 132.º, (...)"* (artigo 13.º da Sexta Diretiva).

11. Sobre a matéria em análise tem vindo a ser produzida jurisprudência no Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), nomeadamente, sobre as características essenciais das actividades exercidas «na qualidade de autoridades públicas», sobre a qualificação de um organismo «sem fins lucrativos», sobre o conceito de «distorções de concorrência significativas» [artigo 13.º n.º 1, 1.º e 2.º § (artigo 4.º n.º 5, 1.º e 2.º § da Sexta Diretiva)], bem como, da possibilidade dos Estados-membros poderem considerar actividades ou operações que estejam abrangidas pela derrogação do princípio geral de tributação por força, nomeadamente, do disposto no artigo 132.º da Diretiva IVA (artigo 13.º da Sexta Diretiva) como exercidas na qualidade de autoridades públicas [n.º 2 do artigo 13.º da Diretiva IVA (§ 4.º do n.º 5 do artigo 4.º da Sexta Diretiva)].

12. Assim, sobre actividades exercidas «na qualidade de autoridades públicas» a jurisprudência do TJUE tem decidido *"que o n.º 5, primeiro parágrafo, do artigo 4.º da sexta directiva deve ser interpretado no sentido de que as actividades exercidas «na qualidade de autoridades públicas» na acepção desta disposição são as desenvolvidas pelos organismos de direito público no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das actividades que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados"* (v., nomeadamente, o acórdão 231/87 e 129/88, n.º 19).

13. Sobre o conceito de *"organismo sem finalidade lucrativa"* e relativamente às isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva IVA (artigo 13.º da Sexta Diretiva) o TJUE esclarece que *"o conjunto das isenções enumeradas no artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas h) a p), da Sexta Directiva diz respeito a organismos que actuam no interesse público num sector social, cultural, religioso e desportivo ou num sector análogo. O seu objectivo consiste, assim, em conceder um tratamento mais favorável, em matéria de IVA, a determinados organismos cujas actividades são orientadas para fins distintos dos fins comerciais"* (v., o acórdão C-174/00, n.º 19).

14. No caso específico das prestações de serviços relacionadas com a prática de desporto, o entendimento do TJUE é que *"resulta do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva que a qualificação de um organismo como «sem fins lucrativos», na acepção desta disposição, deve ser efectuada à luz da finalidade por ele prosseguida, a saber, o organismo em causa não deve ter como objectivo gerar lucros a favor dos membros, contrariamente à finalidade de uma empresa comercial (...). O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva não proíbe os organismos visados por esta disposição de encerrarem o seu exercício com um saldo positivo. Caso contrário, (...), tais organismos seriam incapazes de criar reservas destinadas a pagar a manutenção e as melhorias futuras das suas instalações"*. Conclui o TJUE

"que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que um organismo pode ser qualificado como «sem fins lucrativos», ainda que procure sistematicamente gerar excedentes que depois afecta à execução das suas prestações" (v., o acórdão C-174/00, n.ºs 26, 28 e 35).

15. Deste modo, o Estado e os Municípios configuram, em princípio, um organismo sem finalidade lucrativa quando atuam no interesse público em geral e em consonância com as suas atribuições, apesar de obterem receitas e gerar resultados positivos.

16. Relativamente ao conceito de «distorções de concorrência significativas» o TJUE, tem entendido "que o segundo parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva deve ser interpretado no sentido de que os Estados-membros devem assegurar a tributação dos organismos de direito público pelas actividades que exerçam na qualidade de autoridades públicas quando tais actividades possam ser igualmente desenvolvidas, em concorrência com tais organismos, por particulares, e se a sua não tributação for susceptível de provocar distorções importantes na concorrência" (v., o acórdão 231/87 e 129/88, já referido, n.º 24).

17. Quanto ao desenvolvimento de actividades ou operações abrangidas pela isenção, em conformidade com o disposto no artigos 132.º da Directiva IVA (artigo 13.º da Sexta Directiva), exercidas na qualidade de autoridades públicas [n.º 2 do artigo 13.º da Directiva IVA (§ 4.º do n.º 5 do artigo 4.º da Sexta Directiva)], o TJUE entendeu "(...) *que o artigo 4.º, n.º 5, quarto parágrafo, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que permite aos Estados-Membros considerarem que as actividades mencionadas no artigo 13.º da mesma directiva são exercidas pelos organismos de direito público na qualidade de autoridades públicas, mesmo que sejam exercidas de forma análoga às de um operador económico privado*" (v., o acórdão C-247/95, n.º 22).

18. Refere o TJUE que "O artigo 4.º, n.º 5, quarto parágrafo, da Sexta Directiva não tem, portanto, por objecto limitar o benefício da não sujeição ao IVA que resulta do primeiro parágrafo desta disposição, permitindo, pelo contrário, aos Estados-Membros alargar esse benefício a determinadas actividades exercidas por organismos de direito público que, ainda que não sejam exercidas por esses organismos na qualidade de autoridades públicas, podem, no entanto, ser como tal consideradas ao abrigo do quarto parágrafo desta disposição" (v., o acórdão C-446/98, n.º 42).

19. Salaria ainda o TJUE que "(...), nos termos do artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, os organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos de IVA relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas e que, por força do quarto parágrafo da mesma disposição, os Estados Membros podem considerar como actividades da autoridade pública as actividades destes organismos isentas nos termos dos artigos 13.º ou 28.º da referida directiva. No entanto, esses organismos, mesmo quando exercem tais actividades na sua qualidade de autoridades públicas, devem ser considerados sujeitos passivos, nos termos do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, na medida em que a sua não sujeição ao imposto conduziria a distorções de concorrência significativas" (v., o acórdão C-102/08, n.ºs 62 e 63)

20. Neste sentido, face às atividades desenvolvidas pelas Câmaras Municipais e com a finalidade de esclarecer qual o enquadramento em IVA, foi divulgado o Ofício-Circulado n.º 174229/91, de 20 de novembro, pela Direção de Serviços de Conceção e Administração do IVA (entidade antecessora da Direção de Serviços do IVA) que se encontra, ainda, em vigor, com as devidas adaptações face às alterações legislativas que ocorreram até à presente data.

21. De acordo com o Ofício-Circulado n.º 174229/91, as operações que se baseiam na utilização, pelos utentes, de instalações desportivas, incluindo as piscinas, quando diretamente exploradas pela Câmara Municipal, beneficiam da isenção do artigo 9.º, 8) do CIVA (anterior n.º 9). Esta isenção só opera quando os serviços são efetuados pelas Câmaras Municipais diretamente às pessoas que pratiquem as atividades aí contempladas.

22. Sobre a interpretação a atribuir à designação "pessoas que pratiquem desporto" mencionada no artigo 132.º, n.º 1, alínea m) da Diretiva IVA (artigo 13.º, A), n.º 1, alínea m) da Sexta Diretiva), o entendimento proferido através da jurisprudência do TJUE considera que a isenção "abrange igualmente, no contexto de pessoas que praticam desporto, prestações de serviços fornecidas a pessoas colectivas e a associações não registadas, 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" (v., o acórdão C-253/07, n.º 35).

23. O Ofício-Circulado n.º 174229/91 ao discriminar as atividades isentas ao abrigo do artigo 9.º do CIVA realizadas pelas Câmaras Municipais, utilizou a prerrogativa constante do n.º 2 do artigo 13.º da Diretiva IVA (§ 4.º do n.º 5 do artigo 4.º da Sexta Diretiva) considerando que as atividades abrangidas pelo artigo 9.º do CIVA "*são exercidas pelos organismos de direito público na qualidade de autoridades públicas*". Deste modo, a não sujeição (ou isenção) das atividades discriminadas no referido ofício circulado encontram-se sujeitas à verificação da condição estipulada no artigo 13.º n.º 1, 2.º § (artigo 4.º n.º 5, 2.º § da Sexta Diretiva), ou seja, que a sua não sujeição ao imposto conduza a distorções de concorrência significativas.

24. Assim, o Município está sujeito a tributação pelas operações realizadas no complexo desportivo (mencionadas no artigo 9.º, 8) do CIVA) se de facto a realização destas operações conduzirem a distorções de concorrência efetivas ou potenciais desde que sejam reais e não meramente hipotéticas.

25. No pressuposto de que não resultam distorções de concorrência "significativas", na exploração do Complexo Desportivo pelo Município, a sujeição (ou isenção) do imposto, no âmbito do CIVA, relativamente as várias operações desenvolvidas no Complexo, podem ter enquadramentos diversos.

26. Deste modo, a isenção prevista no artigo 9.º, 8) do CIVA que tem por finalidade prosseguir o objetivo de promover a prática de desporto por largas camadas da população, através da prestação de serviços estreitamente relacionados com a prática de desporto ou de educação física, fornecidos por organismos sem fins lucrativos diretamente às pessoas que praticam desporto ou educação física, desde que "o exercício dessa atividade não se inscreva num quadro de puro repouso e de relaxamento" (v., o acórdão C-

18/12, n.º 22). Assim, enquadram-se nesta isenção a utilização de piscinas municipais, a participação em aulas de hidroginástica, de hidrobike e de ginástica, a prática de squash, de musculação e cardio-fitness.

27. O disposto na alínea a) do artigo 134.º da Diretiva do IVA exclui do benefício da isenção as operações que não sejam indispensáveis à realização das operações isentas. Neste contexto as prestações de serviços e transmissões de bens acessórias das operações isentas como, por exemplo, a venda de produtos necessários à prática de desporto (designadamente, toucas, óculos, entre outros) ou as prestações de serviços de massagens, acesso ao jacuzzi e banho turco, por si só, bem como, a concessão à exploração do bar e da sala de massagens, não beneficiam da isenção, sendo tributadas à taxa normal de IVA prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

28. No entanto, as prestações de serviços de massagens, acesso ao jacuzzi e banho turco podem, eventualmente, ter outro enquadramento no caso particular da modalidade de acesso ao Complexo Desportivo de "Livre-trânsito". Se a modalidade "Livre-trânsito" englobar os referidos serviços, e por este motivo considerar-se uma prestação única, a mesma encontra-se abrangida pela isenção prevista no artigo 9.º, 8) do CIVA. Foi neste sentido que a jurisprudência do TJUE entendeu, nomeadamente, no acórdão C-18/12, ao referir que " Há que considerar que existe uma prestação única quando dois ou mais elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estejam tão estreitamente relacionados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição teria carácter artificial" (n.º 28).

29. Relativamente ao pedido de esclarecimento adicional "*quando à correspondente dedução do IVA suportado nas operações passivas realizadas no Complexo Desportivo, designadamente, aquele que incida sobre os custos de construção e apetrechamento, nos últimos quatro anos, nos termos do n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA*", informa-se que, pelo facto de tais operações já terem sido objeto de registo (nos termos dos artigos 44.º a 51.º) e constarem nas declarações mencionadas no artigo 41.º do CIVA, a possibilidade de regularização do imposto apenas poderia ser realizada nos termos do n.º 6 do artigo 78.º do CIVA.