AT autoridade tributária e aduaneira

INFORMAÇÃO VINCULATIVA

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Artigo/Verba: Art.11º - Actividades culturais, recreativas e desportivas

Assunto: Tributação de um Clube desportivo - Antecipação de pagamento das prestações de um Acordo (artigos 10.º e 11.º do Código do IRC)

Processo: 25027, com despacho de 2023-12-11, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação

Conteúdo: A questão em apreço consiste em saber se as rendas mensais auferidas por uma associação sem fins lucrativos que tem como objetivo a dinamização do desporto, no âmbito de um Protocolo celebrado para a construção, financiamento, exploração e utilização de uma Academia Desportiva, se encontram isentas de IRC ao abrigo dos artigos 10.º e 11.º do Código do IRC.

E, em caso negativo, como são tributados esses rendimentos.

A questão analisada tem subjacente os seguintes factos:

Uma associação sem fins lucrativos e de utilidade pública, que tem como objetivo a dinamização da cultura e desporto entre os seus sócios, na promoção da prática desportiva, em dezenas de modalidade amadoras e no gosto pela prática do desporto, celebrou, há cerca de seis anos, um Protocolo de acordo para a construção, financiamento, exploração e utilização de uma Academia desportiva, por um período de 25 anos.

No âmbito do Protocolo celebrado, a associação desportiva assumiu a responsabilidade de conceção e construção da Academia (campos de futebol e anexos) que lhe pertencem, tendo cedido ao outro contraente a gestão da referida infraestrutura, por um período de 25 anos, renovável e do qual aufere uma renda mensal.

Contudo, equaciona proceder à faturação e pagamento integral das rendas do remanescente do Protocolo (o equivalente a 19 anos). Pretende-se, assim, efetuar, num só momento imediato, o pagamento, por compensação, a que estava contratualmente vinculado durante 19 anos para o futuro.

Em face do Acordo que pretende celebrar, questiona-se:

Questão A
Se este rendimento é ou não tributado em sede de imposto sobre o rendimento da associação desportiva ou se está (ou não) isento de IRC, nos termos dos artigos 10.º e 11.º do Código IRC.

Questão B
Caso a resposta à pergunta anterior vá no sentido da não isenção, como é que estes rendimentos são tributados na esfera da associação desportiva.

A - Questão A

Isenção de IRC ao abrigo dos artigos 10.º e 11.º do Código do IRC

1. Nos termos do disposto na alínea c), do n.º 1, do artigo 10.º do Código do IRC, as pessoas coletivas com estatuto de utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social, defesa do meio ambiente e interprofissionalismo agroalimentar estão isentas de IRC.

Esta isenção carece de reconhecimento pelo Ministro das Finanças, a requerimento dos interessados, mediante despacho publicado no Diário da República, que define a respetiva amplitude, de harmonia com os fins prosseguidos e as atividades desenvolvidas para a sua realização.

E, não abrange os rendimentos empresariais derivados do exercício das atividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários, bem como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor, e é condicionada à observância continuada dos requisitos enunciados nas alíneas de a) a c) do n.º 3 desta disposição legal.

2. Para beneficiar da referida isenção, a associação desportiva, para além da qualidade de pessoa coletiva com o estatuto de utilidade pública, terá de prosseguir fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social, defesa do meio ambiente e interprofissionalismo agroalimentar para que a isenção de IRC lhe seja reconhecida.

3. Ora, de acordo com os seus estatutos, a "associação desportiva" visa o engrandecimento e prestígio do desporto português, tendo por fins específicos: Promover o desenvolvimento cultural, educacional e social e o bem-estar físico dos seus sócios, desenvolver entre os sócios a prática do desporto, proporcionando-lhes meios de recreio e cultura e Concorrer a provas desportivas profissionais e amadoras, de carácter oficial e particular.

4. Verifica-se, assim, que a associação desportiva desenvolve um conjunto de atividades que se inserem nos seus fins estatutários e através das quais são prosseguidos, predominantemente, fins de natureza desportiva.

5. Desta forma, apesar de possuir a qualificação de pessoa coletiva com o estatuto de utilidade pública (EUP), não poderá usufruir da isenção prevista no artigo 10.º do Código do IRC, uma vez que não prossegue predominantemente qualquer dos fins consignados na alínea c) da referida disposição legal (fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social, defesa do meio ambiente e interprofissionalismo agroalimentar).

6.Contudo, tendo em conta o conjunto de atividades que desenvolve, importa analisar o seu possível enquadramento na isenção consagrada no artigo 11.º do Código do IRC.

7. No que diz respeito à isenção consagrada no artigo 11.º do Código do IRC, esta, ao contrário da isenção do artigo 10.º do Código do IRC, é uma isenção automática, pelo que não carece de reconhecimento administrativo ministerial, competindo ao sujeito passivo verificar se pode usufruir do benefício fiscal, sem prejuízo de eventual correção através de ação inspetiva.

8. Com efeito, o n.º 1 do artigo 11.º do Código do IRC estabelece uma isenção

de IRC para os rendimentos diretamente derivados do exercício de atividades culturais, recreativas ou desportivas, desde que as entidades que aufiram tais rendimentos sejam associações legalmente constituídas para o exercício dessas atividades e respeitem cumulativamente as condições enumeradas no n.º 2 do mesmo artigo, ou seja:
a)Em caso algum distribuam resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou por interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados de exploração das atividades prosseguidas;
b)Disponham de contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas atividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para a comprovação do referido nas alíneas anteriores.

9. Ainda em conformidade com o n.º 3 da mesma norma, não ficam abrangidos pela isenção de IRC, os rendimentos provenientes de qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola exercida, mesmo a título acessório, em ligação com essas atividades, nomeadamente os provenientes de publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo de bingo, porque não se consideram rendimentos diretamente derivados do exercício daquelas atividades.

Estes rendimentos ficam sujeitos a imposto, à taxa de 21%, fixada no n.º 5 do artigo 87.º do Código do IRC, pese embora, e caso os rendimentos sujeitos não ultrapassem o montante de 7.500,00, possam estar isentos, conforme o disposto no artigo 54.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

Com efeito, o artigo 54.º do EBF isenta de IRC, e de uma forma automática, isto é, sem necessidade de processo administrativo de reconhecimento, os rendimentos das coletividades desportivas, de cultura e recreio, abrangidas pelo artigo 11.º do Código do IRC, desde que a totalidade dos seus rendimentos brutos, sujeitos a tributação e não isentos nos termos do Código do IRC, não exceda o montante de 7 500.

10. Importa ainda referir que, em conformidade com o disposto na alínea b), do n.º 1, do artigo 3.º do Código do IRC, o IRC das entidades que não exercem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, incide sobre o rendimento global, correspondendo este à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

11. A determinação do rendimento global das entidades sem fins lucrativos, que não exercem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, é efetuada nos termos dos artigos 53.º e 54.º do Código do IRC.

Relativamente ao disposto nestes artigos, salientam-se os n.ºs 3 e 4 do artigo 54.º, que determinam quais os rendimentos obtidos por estas entidades que estão isentos de tributação, ou que nem sequer estão sujeitos:
"3 Consideram-se rendimentos não sujeitos a IRC as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários.
4 Consideram-se rendimentos isentos os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à direta e imediata realização dos fins estatutários.".

12. Estabelece, ainda, a alínea b) do n.º 1 do artigo 15.º do Código do IRC, que a matéria coletável das entidades que não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola obtém-se pela dedução

ao rendimento global, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, determinados nos termos do artigo 53.º, dos seguintes montantes:
1) Gastos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos, nos termos do artigo 54.º;
2) Benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele rendimento.

B - Questão B
Rendimentos do Protocolo

13. No que diz respeito aos rendimentos derivados do Protocolo, estes não resultam de uma atividade com interesse cultural, assistência e solidariedade social ou desportiva, pois que se tratam de rendimentos que derivam do facto de a associação ter cedido a gestão da Academia a outra entidade.

14. Nos termos do disposto no n.º 3, do artigo 11.º do Código do IRC, estes rendimentos não se encontram abrangidos pela isenção de IRC, consagrada naquela disposição legal.

15. Bem como não se encontram abrangidos pela isenção/não sujeição prevista nos n.ºs 3 e 4 do artigo 54.º do Código do IRC.

16. Assim, uma vez que a associação desportiva não exerce a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, o seu IRC incide sobre o rendimento global, correspondendo este à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito (alínea b), do n.º 1, do artigo 3.º do Código do IRC).

Sendo a respetiva determinação do rendimento global efetuada nos termos dos artigos 53.º e 54.º do Código IRC.

17. Logo, os rendimentos que advêm do Protocolo, são tributados como rendimentos da categoria B do Código do IRS, pois que correspondem a rendimentos faturados à entidade com a qual celebrou o Protocolo em consonância com os contratos de cessão de utilização e de gestão celebrados, relativos às infraestruturas desportivas, ou seja, provêm de uma atividade comercial (artigo 3.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS).

18. O Sistema de Normalização Contabilístico (SNC) é obrigatoriamente aplicável às Entidades do Setor Não Lucrativo (ESNL), entendendo-se como tal as entidades que prossigam a título principal uma atividade sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto, designadamente associações, fundações e pessoas coletivas públicas de tipo associativo, devendo a aplicação do SNC a estas entidades sofrer as adaptações decorrentes da sua especificidade (alínea g), do n.º 1 do art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pelo art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho).

Apenas ficam dispensadas da aplicação do SNC as entidades do setor não lucrativo cujo volume de negócios líquido não exceda (euro) 150 000 em nenhum dos dois períodos anteriores, salvo quando integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas ou estejam obrigadas à apresentação de qualquer das

demonstrações financeiras referidas no n.º 1 do artigo seguinte, por disposição legal ou estatutária ou por exigência das entidades públicas financiadoras (n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pelo art.º 2.º do Decreto -Lei n.º 98/2015, de 2 de junho).

19. Para efeitos fiscais, a obrigatoriedade das ESNL adotarem contabilidade organizada está evidenciada no artigo 124.º do Código do IRC, nomeadamente no seu n.º 1, que refere que as entidades com sede ou direção efetiva em território português que não exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola devem possuir obrigatoriamente os seguintes registos:
"a) Registo de rendimentos, organizado segundo as várias categorias de rendimentos considerados para efeitos de IRS;
b) Registo de encargos, organizado de modo a distinguirem-se os encargos específicos de cada categoria de rendimentos sujeitos a imposto e os demais encargos a deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global;
c) Registo de inventário, em 31 de dezembro, dos bens suscetíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias.)"

Refere o n.º 2 do artigo 124.º do Código do IRC que os registos contabilísticos referidos no n.º 1 do artigo 124.º não abrangem os rendimentos das atividades comerciais, industriais ou agrícolas eventualmente exercidas a título acessório, pelas entidades aí mencionadas, devendo, caso existam esses rendimentos, ser também organizada uma contabilidade que, nos termos do n.º 1, permita o controlo do lucro apurado nessas atividades.

O n.º 3 do artigo 124.º do Código do IRC evidencia que não se aplica a obrigatoriedade de possuir contabilidade organizada quando os rendimentos totais obtidos em cada um dos dois exercícios anteriores não excedam 150.000 euros, e o sujeito passivo não opte por organizar uma contabilidade que permita o controlo do lucro apurado nessas atividades.

20. No caso, para além da obrigatoriedade de adotar o SNC, a associação desportiva dispõe também de contabilidade organizada.

21. O legislador nacional acolheu no Código do IRC a existência de um princípio de dependência parcial dos resultados fiscais face aos contabilísticos, nos termos do qual os resultados fiscais são apurados com base nos resultados contabilísticos, aos quais são efetuados certos ajustamentos previstos nas normas fiscais, como decorre do vertido no n.º 1 do art.º 17.º do CIRC, ao dispor que o lucro tributável "é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.".

22. Assim, os rendimentos em causa ao serem tributados como rendimentos da categoria B do Código do IRS, são obrigatoriamente reconduzidos ao regime da contabilidade organizada, pois que são superiores a 200 mil euros e a associação desportiva dispõe de contabilidade organizada, enquanto associação com interesse público.

Ora, nos termos do artigo 32.º do Código do IRS, o apuramento dos rendimentos líquidos da categoria B, no regime da contabilidade organizada, segue as regras do Código do IRC.

Bem como, dispõe o n.º 6 do artigo 3.º do Código do IRS que os rendimentos referidos neste artigo (rendimentos de categoria B) ficam sujeitos a tributação desde o momento em que para efeitos de IVA seja obrigatória a emissão de fatura ou documento equivalente ou, não sendo obrigatória a sua emissão, desde o momento do pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares, sem prejuízo da aplicação do disposto no artigo 18.º do Código do IRC, sempre que o rendimento seja determinado com base na contabilidade.

Destarte, aplicando-se o regime da contabilidade organizada, no apuramento do rendimento líquido e nas regras de imputação temporal do rendimento líquido (proveitos e gastos), seguem-se as regras do Código do IRC, nomeadamente o princípio da periodização económica ou da especialização dos exercícios previsto no art.º 18.º do Código do IRC.

23. Ora, o IRC é um imposto de obrigação periódica, que segue a regra da anualidade.

O princípio da periodização económica ou da especialização dos exercícios, que está positivado no n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRC, traduz-se na regra segundo a qual todos os rendimentos e os gastos devem ser contabilizados no período em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou do seu pagamento.

Assim, quando existe desencontro entre a contabilização dos gastos e dos rendimentos e a sua efetiva concretização, a lei determina que os mesmos sejam contabilizados à medida que sejam obtidos e/ou suportados, e não no momento em que o respetivo recebimento ou pagamento ocorram.

24. Acresce que, tendo em consideração as cláusulas do protocolo celebrado e as disposições da NCRF - ESNL 9 - Locações (nomeadamente no que concerne ao disposto nos parágrafos 9.2 e 9.3), concluiu a associação desportiva que "a locação em causa não transferiu substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade, pelo que o mesmo se enquadra como um contrato de locação operacional.

25. Ora, no que diz respeito às Locações Operacionais, na Norma Contabilística e de Relato Financeiro do Sector Não Lucrativo (NCRF-ESNL) apenas se encontra previsto, no parágrafo 9.8, que os pagamentos de uma locação operacional devem ser reconhecidos como um gasto numa base linear durante o prazo da locação.

Assim, uma vez que esta norma não responde a aspetos particulares que se colocam em matéria de contabilização do respetivo rendimento, nos termos do disposto no parágrafo 2.3, teremos que nos socorrer da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 9, que prevê, no seu parágrafo 43, que:
"O rendimento proveniente de locações operacionais deve ser reconhecido no rendimento numa base linear durante o prazo da locação, salvo se outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal em que o benefício do uso do activo locado seja diminuído por incentivo concedido pelo locador."

26. Destarte, a antecipação do pagamento das prestações devidas ao longo do período de duração do Protocolo celebrado terá de ser imputada ao respetivo período e não na data em que ocorre o respetivo pagamento global das mesmas.