

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 18.º; 53.º

Assunto: Enquadramento – Aulas ministradas a estudantes enquanto destinatários destas, mas antes, sendo prestadas e faturadas às escolas e outras entidades que promovam as atividades.

Processo: nº **13285**, por despacho de 2018-03-06, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

### I - O PEDIDO

**1.** O Requerente exerce, desde 2018.02.01, a atividade que tem por base o CIRS 8012 - "Professores". Anteriormente encontrava-se registado com a atividade que tem por base o CAE 74900 - "Outras actividades de consultoria, científicas, técnicas e similares, n.e.".

**2.** Em sede de IVA, dado que, desde 2006.02.01, se enquadrava no regime de tributação e declarou passar a exercer, desde 2018.02.01, operações que não conferem direito à dedução, ficou com enquadramento pendente na isenção do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) até 2019.01.01, para efeitos do cumprimento da obrigação prevista no n.º 4 do artigo 29.º do mesmo diploma.

**3.** No âmbito da atividade declarada o Requerente refere que, enquanto pessoa singular e profissional liberal, ministra "(...) aos alunos em escolas básicas e secundárias matérias do âmbito da astronomia englobadas nos currículos do Sistema Nacional de Ensino, sob a forma de palestras, conferências e sessões de observação. Ou seja, tratam-se no essencial de atividades educativas na área da ciência que visam a transmissão de conhecimentos aos alunos, mas não são suscetíveis de exames ou de obtenção de uma qualificação específica, podendo ser inscritas no âmbito do que se designa habitualmente como ensino não formal.(...)".

**4.** Tais prestações de serviços não têm custos para os alunos, sendo faturadas pelo Requerente às escolas, a associações de pais ou outras entidades sem fins lucrativos que promovam as atividades.

**5.** Deste modo, e não obstante considerar que a sua atividade pode merecer acolhimento na isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, tendo em conta a jurisprudência comunitária espelhada, nomeadamente no Acórdão de 14 de junho de 2007 (Processo C-445/05, Haderer) e no Acórdão de 28 de janeiro de 2010 (Processo C-473/08, Eulitz), o Requerente vem solicitar esclarecimento sobre o seu correto enquadramento em sede de IVA.

### II - ANÁLISE E ENQUADRAMENTO LEGAL

**6.** Face à atividade declarada como exercida pelo Requerente - CIRS 8012 - "Professores" - importa referir que a alínea 9) do artigo 9.º do CIVA isenta de imposto "As prestações de serviços que tenham por objeto o ensino, bem

*como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento e alimentação, efetuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes".*

**7.** A citada norma legal contempla, assim e apenas, o ensino efetuado por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação, ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes.

**8.** Assim sendo, a atividade de professor não se encontra abrangida pela isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA, nem em nenhuma outra isenção prevista neste artigo, salvo no caso de prestações de serviços que consistam em lições ministradas a título pessoal, sobre matérias do ensino escolar ou superior (vulgarmente designadas por explicações).

**9.** A atividade realizada por explicadores vem regulada na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, que isenta de imposto *"As prestações de serviços que consistam em lições ministradas a título pessoal sobre matérias do ensino escolar ou superior"*.

**10.** A citada norma legal tem por base a alínea j) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA), segundo a qual os Estados-Membros isentam *"As lições ministradas por docentes, a título particular, relacionadas com o ensino escolar ou universitário"*.

**11.** Relativamente à questão que se coloca, de saber se o Requerente pode beneficiar da isenção consignada na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA pelas prestações de serviços efetuadas importa fazer referência ao entendimento do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), nomeadamente ao Acórdão de 14 de junho de 2007 (Processo C-445/05, Haderer), bem como ao Acórdão de 8 de janeiro de 2010 (Processo C-473/08, Eulitz), ambos mencionados pelo Requerente no seu pedido de informação.

**12.** No Acórdão de 14 de junho de 2007 (Processo C-445/05, Haderer) o TJUE analisou se, para efeitos da isenção prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, deve existir um vínculo direto entre o professor, enquanto prestador das lições, e os alunos ou os estudantes, enquanto destinatários destas, o que implica que estes últimos remunerem diretamente o professor.

**13.** No caso sob análise no citado Acórdão, constatou-se que o docente que ministrava aulas de apoio e aulas de cerâmica e de olaria se havia colocado, na qualidade de professor, à disposição de uma entidade terceira, que o remunerou enquanto prestador de serviços em proveito do sistema educativo administrado por tal entidade.

**14.** Foi entendimento do TJUE que os docentes apenas podem beneficiar da isenção prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA se, nas lições ministradas, em que se incluem as explicações, atuarem por sua própria conta e sob a sua própria responsabilidade, e forem relativas ao ensino escolar ou universitário. Refere, contudo, que nada impede que as lições sejam ministradas simultaneamente a várias pessoas.

**15.** No Acórdão de 28 de janeiro de 2010 (Processo C-473/08, Eulitz) o TJUE reiterou que um docente não pode beneficiar da isenção prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA pelo simples facto de exercer a

atividade a título de profissional independente. Na situação em apreço, o docente atuava no âmbito de cursos de formação propostos por um organismo terceiro, sendo este último a entidade responsável pelo instituto de formação, no âmbito do qual o docente deu lições e forneceu prestações de formação aos participantes nos cursos.

**16.** Foi entendimento do TJUE que esta circunstância era, por si só, suscetível de excluir a possibilidade de se considerar que o docente ministrava lições a título pessoal na aceção da referida alínea j), voltando a afirmar que não pode aproveitar da aplicação da isenção em apreço, um docente que se põe à disposição de um estabelecimento de ensino que o remunera como prestador de serviços, no âmbito do sistema educativo ministrado por esse estabelecimento.

**17.** Sobre esta matéria, tem sido entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira, em conformidade com a jurisprudência comunitária referida, que a isenção consignada na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, apenas se aplica quando as lições são ministradas a título pessoal, ou seja, quando efetuadas diretamente pelo professor ao explicando, pressupondo, assim, uma relação direta entre ambos, sem interferência de qualquer outra entidade. As referidas lições devem versar sobre matérias do ensino escolar ou superior.

### III - CONCLUSÃO

**18.** Atento o anteriormente explanado, conclui-se que, não sendo as lições ministradas, remuneradas diretamente ao Requerente pelos estudantes enquanto destinatários destas, mas antes, sendo prestadas e faturadas às escolas e outras entidades que promovam as atividades, as mesmas extravasam o âmbito de aplicação da isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, constituindo o exercício de uma atividade tributada à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, sem prejuízo de beneficiar do regime especial de isenção do artigo 53.º do CIVA, desde que se encontrem reunidas, cumulativamente, as condições ali referidas.

**19.** Deste modo, verificando-se que o Requerente se encontra enquadrado na isenção do artigo 9.º do CIVA (embora com enquadramento pendente para efeitos da entrega das declarações periódicas, conforme determina o n.º 4 do artigo 29.º do CIVA) e que exerce uma atividade que, em sede de IVA, é sujeita a imposto e dele não isenta, chama-se a atenção de que deve corrigir o seu enquadramento, mediante a entrega de uma declaração de alterações, nos termos dos artigos 32.º e 35.º do CIVA.

**20.** Finalmente, caso não mereça acolhimento no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA e tenha aplicado, nas operações efetuadas, a isenção do imposto prevista no artigo 9.º, deve proceder à liquidação do IVA que se mostre devido pela sua realização, cuja entrega, a efetuar nos termos do artigo 27.º do CIVA, deve ter em conta o momento em que ocorreu o facto gerador e exigibilidade, em conformidade com os artigos 7.º e 8.º do mencionado Código.