

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: IVA - Enquadramento da atividade de professor.
- Processo: 26097, com despacho de 2024-06-14, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: O presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, pelo sujeito passivo "[]" (doravante Requerente), com o número de identificação fiscal "[]", prende-se com o enquadramento, em sede de IVA, da atividade exercida pelo Requerente enquanto professor.

Sobre o assunto, cumpre informar:

I - CARACTERIZAÇÃO DO REQUERENTE

1. O Requerente exerce, a título principal, a atividade que tem por base o CIRS 8011 - "Formadores" e, a título secundário, a atividade que tem por base o CIRS 8012 - "Professores".
2. Para efeitos de IVA constitui-se como um sujeito passivo misto tendo, pela prática de operações que conferem o direito à dedução, enquadramento no regime normal do IVA com periodicidade trimestral, desde 2018.02.01. Atento o disposto no artigo 23.º do Código do IVA (CIVA) indicou utilizar para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, o método da afetação real de todos os bens.

II - O PEDIDO

3. No presente pedido de informação vinculativa o Requerente refere que no âmbito da atividade que tem por base o CIRS 8012 presta serviços enquanto professor ao CIFAD Centro Investigação e Formação em Artes e Design, Lda., com o número de identificação fiscal 502147350.
4. Em 2024.01.24 solicitou esclarecimento, através do e-balcão, sobre a possibilidade de no exercício da atividade de professor poder beneficiar, desde 2024.01.01, da isenção do imposto a que se refere a alínea 11) do artigo 9.º do CIVA e, sendo o caso, como deveria proceder ao preenchimento da respetiva declaração de alterações.
5. Na resposta dada ao Requerente em 2024.02.08 foi o mesmo esclarecido, por um lado, que "As prestações de serviços que consistam em lições ministradas sobre matérias de ensino escolar ou superior passam a estar isentas, desde 1 de janeiro de 2024, nos termos do n.º 11 do art.º 9.º do Código do IVA (CIVA)" e, por outro lado, que, estando registado pelo exercício de várias atividades (à data encontrava-se registado pelo exercício das atividades de formador, professor e engenheiro) deveria indicar, na declaração de alterações, no quadro "Tipo de Operações" que realiza, simultaneamente, operações que não conferem o direito à dedução (artigo 9.º do CIVA) e operações que conferem esse direito, bem como, para efeitos do disposto no artigo 23.º do CIVA, indicar qual o método de apuramento a utilizar para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto (o método da afetação real ou o método do prorata).

6. Face a tal esclarecimento o Requerente refere que em 2024.02.25 procedeu à apresentação de uma declaração de alterações na qual indicou efetuar operações mistas tendo, ainda, declarado a cessação da atividade de engenheiro.

7. Contudo, refere o Requerente que têm surgido várias dúvidas sobre a abrangência da isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, nomeadamente se tal isenção contempla, apenas, as aulas dadas a título de explicações ou se contempla, também, todas as aulas que se insiram no conceito de lições ministradas sobre matérias de ensino escolar ou superior.

8. Deste modo, vem o Requerente solicitar esclarecimento sobre:

- i) o correto enquadramento da atividade que exerce enquanto professor para a entidade supracitada, nomeadamente se a tal atividade se pode enquadrar na isenção da alínea 11) do artigo 9.º do CIVA;
- ii) se a isenção do imposto se aplica desde 2024.01.01;
- iii) se a isenção se verificar desde aquela data se é possível proceder à anulação das faturas-recibo emitidas na aplicação do Portal das Finanças nas quais consta liquidação do IVA, tendo em vista a emissão de novas faturas-recibo com menção à isenção, uma vez que nessa aplicação não se encontram previstos documentos retificativos das faturas, a que se refere o n.º 7 do artigo 29.º do CIVA.

III - ENQUADRAMENTO LEGAL

9. A alínea 11) do artigo 9.º do CIVA com redação dada pela Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2024, passa a prever que são isentas de IVA "As prestações de serviços que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior".

10. Com a nova redação dada àquela norma legal, a isenção ali prevista e que anteriormente se restringia às lições ministradas a título pessoal (sem interferência de outras entidades) passa a abranger todos os sujeitos passivos que ministrem lições sobre matérias de ensino escolar ou superior, a partir de 1 de janeiro de 2024 (data de entrada em vigor da referida Lei).

11. Note-se, que, não ficam abrangidas pela isenção da alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, por não estarem especificamente previstas na norma, as prestações de serviços ou as transmissões de bens que, embora conexas com a prestação principal, não sejam parte integrante desta, nomeadamente as operações respeitantes à disponibilização de materiais.

12. Importa referir que sobre esta matéria pode ser consultado o Ofício-Circulado n.º 25018, de 2024.01.10, da Direção de Serviços do IVA, que se encontra disponível no Portal das Finanças, bem como as FAQs (perguntas frequentes) publicadas em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/questoes_frequentes/Pages/faqs-00925.aspx.

13. Tendo em conta o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 32.º do CIVA, a indicação do exercício deste tipo de operações no corrente ano, deveria ser efetuada mediante a apresentação de uma declaração de alterações até ao dia 15 de janeiro, nela sendo assinalado no quadro "Tipo de Operações" a realização de atividades "Isentas que não conferem direito à dedução (art.º 9.º do CIVA)".

14. Os sujeitos passivos que, a par da atividade isenta exerçam, simultaneamente, uma ou várias atividades sujeitas a tributação constituem-se, para efeitos de IVA, como

sujeitos passivos mistos, pelo que, no que respeita ao tipo de operações a efetuar, devem indicar, também, o exercício de atividades "Que conferem direito à dedução". Atento o disposto no artigo 23.º do CIVA, deve ser indicado o método a utilizar para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, ou seja, o método da afetação real ou o método de percentagem de dedução, vulgarmente designado de prorata.

15. No caso de sujeitos passivos mistos o apuramento do volume de negócios pode ser calculado, para efeitos do disposto nos artigos 42.º e 53.º, tomando em conta apenas os resultados relativos à(s) atividade(s) tributada(s) e não o valor total auferido nas atividades isentas e tributadas (artigo 81.º do CIVA).

16. Por sua vez, as faturas emitidas a partir de 2024.01.01 que titulem operações que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior devem fazer referência à isenção do artigo 9.º do CIVA, não contendo liquidação do imposto.

17. Na circunstância de tais faturas espelharem a liquidação do imposto este considera-se indevidamente liquidado. Tendo em conta o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA em conjugação com o n.º 2 do artigo 27.º do mesmo diploma, os sujeitos passivos devem, por regra, entregar nos locais de cobrança legalmente autorizados o correspondente imposto no prazo de 20 dias a contar da emissão da fatura.

18. No caso concreto pode, contudo, considerar-se que se está perante uma errada qualificação jurídico-tributária da operação, que conduziu à liquidação indevida do IVA. Neste sentido, pode a operação ser retificada mediante a emissão de um documento retificativo da fatura (cfr. n.º 7 do artigo 29.º do CIVA) com os elementos a que se refere o n.º 6 do artigo 36.º do CIVA, dos quais se realça a referência à fatura a que respeita e a menção dos elementos alterados. No entanto, o prestador dos serviços deve ter em sua posse documento comprovativo de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA.

Sem essa prova, considera-se indevida a regularização do imposto.

IV - CONCLUSÃO

19. Face ao exposto e respondendo concretamente às questões colocadas no presente pedido de informação vinculativa informa-se, que, na circunstância de no âmbito da atividade que tem por base o CIRS 8012 - "Professores", o Requerente ministrar lições sobre matérias do ensino escolar ou superior, pode beneficiar, pela realização dessas operações, da isenção do imposto prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, desde 1 de janeiro de 2024 (data de entrada em vigor da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2024).

20. No pressuposto de que estão em causa operações que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior, as faturas emitidas a partir daquela data que titulem tais operações, devem fazer referência à isenção do artigo 9.º do CIVA, não contendo liquidação do imposto.

21. Se, como refere o Requerente, procedeu à emissão de faturas respeitantes a operações isentas com liquidação do IVA refere-se, que, não obstante o disposto no n.º 2 do artigo 27.º do CIVA, pode retificar a operação, em conformidade com o informado no ponto 18 da presente informação.

22. Contudo, tendo em conta que o Requerente procede à emissão de faturas na aplicação de faturação disponibilizada, pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no Portal das Finanças e que, nesta aplicação não se encontram previstos documentos

retificativos da fatura a que se refere o n.º 7 do artigo 29.º do CIVA, afigura-se nada obstar a que proceda à anulação das faturas onde conste a liquidação indevida do IVA e à sua substituição por outras fazendo menção à isenção do imposto.

Nas novas faturas a emitir deve o Requerente indicar a data em que as operações foram efetivamente realizadas e, para efeitos de IVA, mencionar o número da fatura substituída, data a que respeita e o motivo da emissão da nova fatura.

23. É de referir, que, nos termos do artigo 4.º da Portaria n.º 338/2015, de 8 de outubro, que aprova os modelos de fatura, de recibo e de fatura-recibo, existentes na aplicação de faturação, no Portal das Finanças, no caso de anulação dos documentos, a Autoridade Tributária e Aduaneira envia comunicação informativa à entidade que conste nos mesmos, como adquirente dos bens ou dos serviços prestados.

24. No entanto, tal comunicação não substitui a obrigação de o Requerente ter em sua posse, conforme dispõe o n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, documento comprovativo de que o adquirente foi reembolsado do imposto. Sem essa prova, a regularização do imposto a favor do Requerente considera-se indevida.