

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Aulas de música contratadas por creches, estabelecimentos do ensino pré-escolar, estabelecimentos do 1.º ciclo do ensino básico e por particulares - enquadramento em IVA.
- Processo: 26309, 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, de aulas de música.

Sobre o assunto, cumpre informar:

I - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

1. A Requerente é uma sociedade por quotas que, desde o início de atividade em 2023.07.19, exerce, a título principal, a atividade que tem por base o CAE 85520 - Ensino de Atividades Culturais e, a título secundário, as atividades que têm os seguintes códigos de atividade:

- CAE 90010 - Atividades das artes do espetáculo;
- CAE 90020 - Atividades de apoio às artes do espetáculo;
- CAE 82300 - Organização de feiras, congressos e outros eventos similares;
- CAE 90030 - Criação artística e literária;
- CAE 90040 - Exploração de salas de espetáculos e atividades conexas;
- CAE 91020 - Atividades dos museus;
- CAE 85600 - Atividades de serviços de apoio à Educação.

2. Em sede de IVA tem enquadramento no regime normal do IVA, com periodicidade trimestral, desde a data de início de atividade, ou seja, 2023.07.19.

II - O PEDIDO

3. No presente pedido de informação vinculativa a Requerente refere que desenvolve diversas atividades extracurriculares no âmbito do ensino e cultura, nomeadamente, aulas de música, sobre as quais tem vindo a liquidar IVA à taxa normal.

4. De acordo com o que refere, essas atividades extracurriculares - aulas de música - são contratadas por:

- Estabelecimentos de ensino pré-escolar;
- Creches;
- Estabelecimentos do 1º ciclo do ensino básico,
- Particulares, para serem ministradas aos seus filhos que frequentam o ensino pré-escolar, creches e o 1º ciclo do ensino básico.

5. Face ao que descreve, entende a Requerente que as atividades extracurriculares - aulas de música - efetuadas a estabelecimentos de ensino pré-escolar, creches e a

estabelecimentos do 1º ciclo do ensino básico devem, face à nova redação da alínea 11) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), ser abrangidas pela isenção do imposto ali prevista, passando a Requerente a constituir-se, para efeitos de IVA, como um sujeito passivo misto.

6. Vem, assim, solicitar esclarecimento sobre se tais prestações de serviços efetuadas às entidades referidas no ponto 4 da presente informação merecem, ou não, acolhimento na isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA.

III - ENQUADRAMENTO LEGAL

7. 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, passou a prever que são isentas de IVA "As prestações de serviços que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior".

8. 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 do ensino escolar ou superior, a partir de 1 de janeiro de 2024 (data de entrada em vigor da referida Lei).

9. 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.

10. 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.

11. 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)".

12. 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.

13. 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).

IV - CONCLUSÃO

14. Face ao exposto e tendo em conta a nova redação da alínea 11) do artigo 9.º do CIVA apenas beneficiam da isenção contida nesta norma legal, as prestações de serviços que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior.

15. Assim, as atividades extracurriculares efetuadas pela Requerente, que se consubstanciam na ministração de aulas de música, merecem acolhimento na referida isenção apenas na condição de tais aulas de música consistirem em "matérias do ensino escolar ou superior".

16. Neste sentido, afigurando-se que as aulas de música cujos destinatários são creches (1), estabelecimentos do ensino pré-escolar (2) ou, ainda, crianças que frequentam esses estabelecimentos não se inserem no conceito de "matérias do ensino escolar ou superior", as mesmas não merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA.

17. Por outro lado, se as aulas de música tiverem como destinatários estabelecimentos do 1º ciclo do ensino básico ou crianças que frequentam esse nível de ensino e se tais aulas configurarem "matérias do ensino escolar ou superior", as mesmas beneficiam da isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA.

18. A verificar-se a aplicabilidade da isenção a essas operações e considerando, por um lado, que a isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA é de condição obrigatória e, por outro lado, o enquadramento de todas as atividades declaradas, considera-se que a Requerente está a praticar simultaneamente operações que não conferem direito à dedução (operações enquadráveis no artigo 9.º do CIVA) e operações que conferem direito à dedução (operações tributadas), constituindo-se, para efeitos deste imposto, como um sujeito passivo misto.

19. Tal circunstância deve ser assinalada numa declaração de alterações a entregar nos termos dos artigos 32.º e 35.º ambos do CIVA, mediante a indicação de que efetua, simultaneamente, desde 2024.01.01, operações que não conferem direito a dedução e operações que conferem esse direito.

20. No que respeita à dedução do imposto suportado nos bens e serviços que sejam utilizados simultaneamente na atividade isenta e tributada deve a Requerente, atento o disposto no artigo 23.º do CIVA, indicar na declaração de alterações a entregar, qual o método a utilizar para efeitos do exercício do direito à dedução, ou seja, o método da afetação real ou o método da percentagem de dedução, vulgarmente denominado prorata.

21. Não obstante o anteriormente referido, caso as prestações de serviços efetuadas pela Requerente no âmbito das aulas de música não consistam em "lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior", as mesmas não merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, nem em qualquer outra isenção prevista neste artigo.

22. Deste modo e a ser o caso, tais prestações de serviços configuram operações sujeitas a imposto e dele não isentas, sujeitas a tributação do IVA à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

(1) A Portaria n.º 262/2011, de 31 de agosto que estabelece as normas reguladoras das condições de instalação e funcionamento da creche, estabelece no seu artigo 3.º que "A

creche é um equipamento de natureza socioeducativa, vocacionado para o apoio à família e à criança, destinado a acolher crianças até aos 3 anos de idade, durante o período correspondente ao impedimento dos pais ou de quem exerça as responsabilidades parentais".

(2) De acordo com o disposto na Lei n.º 5/97, de 10 de fevereiro, que consagra a Lei Quadro da Educação Pré-Escolar, a educação pré-escolar destina-se a crianças compreendidas entre os 3 anos e a idade de ingresso no ensino básico e é ministrada em estabelecimentos de educação pré-escolar, sendo, no entanto, facultativa a sua frequência.