

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Atividades exercidas por associação, na área da dança, música, teatro, produção de eventos e outras atividades culturais.
- Processo: 26611, com despacho de 2024-08-30, 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 de várias operações efetuadas pela Requerente, nomeadamente na área da dança, música, teatro, produção de eventos e outras atividades culturais.

Sobre o assunto, cumpre informar:

### I - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

1. A Requerente é uma associação de direito privado que exerce a atividade que tem por base o CAE 85520 - "Ensino de atividades culturais".
2. Em sede de IVA tendo indicado que efetua, exclusivamente, operações que não conferem o direito à dedução do imposto, tem enquadramento na isenção do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) desde 2021.04.05 (data do início de atividade).

### II - O PEDIDO

3. No presente pedido de informação vinculativa a Requerente refere que:
  - i) tem como objeto principal o ensino artístico, nomeadamente na área da dança, música, teatro, produção de eventos e outras atividades culturais;
  - ii) o Ministério da Educação, conforme despacho de 2023/09/12, do Senhor Secretário de Estado da Educação, concedeu autorização definitiva de funcionamento ao estabelecimento de ensino artístico especializado de dança, válido a partir do ano letivo 2023/2024;
  - iii) no exercício da atividade de ensino das atividades protocoladas pretende cobrar uma mensalidade a título de frequência das Aulas de Ballet e outros;
  - iv) no exercício do ensino, alguns membros dos órgãos da Direção poderão vir a ser remunerados.
4. Face ao que expõe, vem solicitar esclarecimento sobre o enquadramento em sede de IVA e em sede do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), relativamente às operações que descreve, designadamente se:
  - "a) As referidas operações estão abrangidas pela isenção da alínea 19) do Artigo 9º do CIVA ou qualquer outra alínea do Artigo 9º, ou,
  - b) Se estão sujeitas a IVA, e se sim qual a taxa a aplicar.
  - c) Se o resultado positivo do exercício da atividade, está sujeito a tributação em sede de IRC."

### III - QUESTÃO PRÉVIA

5. Antes de mais, importa esclarecer que a questão suscitada no pedido em sede de IRC extrapola as competências da Área de Gestão Tributária do IVA, podendo ser solicitada informação sobre essa matéria à Área de Gestão Tributária do IRC.

6. Neste sentido, o âmbito da presente informação limita-se à apreciação do enquadramento em sede de IVA.

#### IV - PEDIDO DE ELEMENTOS

7. Para a prestação da informação vinculativa esta Direção de Serviços solicitou à Requerente, através do Ofício n.º 102932, de 2024.06.05, a apresentação dos seguintes elementos adicionais:

"- Cópia dos Estatutos da Associação.

- Cópia do Ofício do Ministério da Educação onde conste a autorização definitiva de funcionamento do estabelecimento de ensino.

- Esclarecimento sobre a que título é que alguns membros dos órgãos da Direção são remunerados, isto é, se no exercício das atividades para que foram investidos na direção da Associação ou se no exercício de outras atividades e quais, bem como se a remuneração é auferida a título de prestação de serviços ou no âmbito de um vínculo laboral com a Associação."

8. No seguimento deste pedido a Requerente veio esclarecer que "(...) um dos membros da Direção é professor de Dança, e que no exercício da função específica de ensino das Artes Performativas aos alunos protocolados, pretende ser remunerado a título de uma prestação de serviços" e que "(...) os membros da Direção no seu exercício de funções para a qual foram investidos não são remunerados."

9. Tendo em vista o esclarecimento das outras questões a Requerente enviou cópia do Ofício, de 2023.09.18, da DGEST - Direção-Geral dos Estabelecimentos Escolares, com referência 19146/2023/DSRC-EMAP-UACADE, bem como, cópia dos Estatutos por que se rege.

9.1. No referido Ofício da DGEST é informado que "(...) por despacho do Sr. Secretário de Estado da Educação (...), exarado em 12/09/2023, e da Sra. Diretora-Geral da Administração Escolar (...), exarado em 15/09/2023, foi concedida a autorização definitiva de funcionamento ao estabelecimento de ensino artístico especializado de dança, denominado "[ ]", (...) para, em regime de planos e programas oficiais, lecionar as iniciações em Dança e o Curso Básico de Dança, válida a partir do ano letivo 2023/2024". Foi fixada uma lotação total de estudantes, tendo em conta o turno e a hora, entre a dança e as aulas teóricas.

9.2. É, ainda, informado que:

"(...) foi homologada a Entidade Titular, a "[ ]", e respetiva representante legal perante o ME, "[ ]", a qual desempenha, também, a direção pedagógica (...)", sendo "a homologação da criação do referido estabelecimento de ensino, nos termos do art.º 29.º, do Decreto-Lei n.º 152/2013, de 4 de novembro".

"A Autorização Definitiva de Funcionamento, do estabelecimento de ensino em causa será, posteriormente, enviada pela DGAE".

9.3. No referido Ofício é informado, também, que "(...) a Portaria n.º 223-A/2018, de 03/08, na sua atual redação:

1- Proceda à regulamentação das ofertas educativas do ensino básico, previstas no n.º 2 do artigo 7.º do DL n.º 55/2018, de 6 de julho, designadamente o ensino básico geral e os cursos artísticos especializados, definindo as regras e procedimentos da conceção

e operacionalização do currículo dessas ofertas, bem como da avaliação e certificação das aprendizagens, tendo em vista o Perfil dos Alunos à Saída da Escolaridade Obrigatória".

2- Tomando como referência as matrizes curriculares-base dos cursos artísticos especializados constantes dos anexos iv e v do mesmo decreto-lei, estabelece ainda o regime destes cursos, designadamente nas áreas da dança, (...), bem como as suas regras específicas de frequência e de matrícula".

9.4. Da leitura aos Estatutos da Requerente faz-se, abreviadamente, referência aos seguintes aspetos:

9.4.1. No n.º 1 do artigo 1.º dos seus Estatutos encontra-se definido que a Requerente é, também, designada por "(...) "[]". Congrega sócios e alunos da Companhia. É uma associação cultural e recreativa de direito privado, com fins de promover a Dança, Música e Teatro, como também produções artísticas".

9.4.2. Conforme o artigo 3.º dos seus Estatutos a Requerente tem por objetivo "(...) o ensino artístico, nomeadamente na área da dança, música, teatro, produções de eventos culturais e actividades culturais", visando:

- "a) Preservar e promover o património sócio cultural e artístico da dança, respeitando as suas diferentes formas e manifestações;
- b) Desenvolver, promover e proteger os bailarinos, performers, coreógrafos, grupos e demais profissionais da dança;
- c) Empenhar-se na valorização profissional dos seus membros, através de acções educativas, informações, oportunidades de marketing, apoio técnico, jurídico e relações públicas";
- d) Zelar pelo prestígio e ética da classe;
- e) Apoiar os associados na implementação de projectos e na realização de eventos significativos, tais como encontros, mostras, espectáculos, seminários, festivais e demais eventos;
- f) Promover a arte perante a sociedade e organizações públicas;
- g) Estabelecer parcerias com outras Associações e Entidades que partilhem objetivos comuns da ACAP.
- h) A ACAP exercerá as suas actividades sem subordinação a qualquer ideologia política ou religiosa, organização ou instituição".

9.4.3. Constituem receitas da Requerente, conforme determina o artigo 4.º dos seus Estatutos, designadamente:

- "a) A joia inicial paga pelos sócios;
- b) O produto das quotizações fixadas pela Assembleia Geral exigidas aos sócios;
- c) As liberalidades aceites pela Associação;
- d) Subsídios ou contribuições que lhe forem atribuídos por instituições públicas ou privadas;
- e) Quaisquer outros donativos / contribuições, heranças ou legados;
- f) Os rendimentos dos bens próprios da Associação e as receitas das actividades culturais e sociais".

#### V - ENQUADRAMENTO LEGAL

Alínea 9) do artigo 9.º do CIVA

10. A alínea 9) do artigo 9.º do CIVA isenta de imposto "As prestações de serviços que tenham por objecto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como o fornecimento de alojamento e alimentação, efectuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes".

11. A isenção abrange, assim, o serviço de ensino efetuado pelos estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação e pelos estabelecimentos que, não o sendo, tenham sido reconhecidos, pelos Ministérios competentes, como tendo fins análogos àqueles.

12. Para os estabelecimentos que não estejam integrados no Serviço Nacional de Educação, é pressuposto de aplicabilidade da isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA, a obtenção do reconhecimento pelo Ministério da Educação de que o estabelecimento prossegue fins análogos aos integrados no Sistema Nacional de Educação.

13. Tem sido entendimento desta Direção de Serviços que tal reconhecimento deve consubstanciar-se numa certificação (expressa) do enquadramento, do ensino ministrado, nos objetivos do Sistema Nacional de Educação.

14. A certificação/reconhecimento do estabelecimento de ensino implica, automaticamente, a aplicação da isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA. De facto, esta isenção opera, apenas, a partir do momento em que o estabelecimento obtém o referido reconhecimento, nos termos da legislação aplicável.

15. Neste sentido, importa fazer referência ao Decreto-Lei n.º 152/2013, de 4 de novembro que aprovou (em anexo ao Decreto-Lei e dele fazendo parte integrante) o Estatuto do Ensino Particular e Cooperativo que rege a constituição, a organização e o funcionamento dos estabelecimentos de ensino particular e cooperativo de nível não superior.

16. O Estatuto do Ensino Particular e Cooperativo (doravante Estatuto) aplica-se a todas as escolas do ensino particular e cooperativo de nível não superior, considerando-se como tais "(...) as instituições criadas por pessoas singulares ou coletivas, com ou sem finalidade lucrativa, em que se ministre ensino coletivo a mais de cinco alunos ou em que se desenvolvam atividades regulares de carácter educativo ou formativo" (cfr. n.ºs 1 dos artigos 2.º e 3.º).

17. Nos termos do artigo 6.º do Estatuto é da competência do Ministério da Educação e Ciência, nomeadamente, "Homologar a criação de estabelecimentos de ensino particular e cooperativo e autorizar o seu funcionamento" e "Fiscalizar o regular funcionamento dos estabelecimentos de ensino particular e cooperativo".

18. Assim, o Estatuto determina que "A criação de estabelecimentos de ensino particular e cooperativo carece de despacho de homologação do membro do Governo responsável pela área da educação" devendo a autorização de funcionamento ser requerida aos serviços competentes do Ministério da Educação e Ciência até ao dia 28 de fevereiro de cada ano, com vista ao ano escolar seguinte (cfr. artigo 29.º e n.º 1 do artigo 30.º).

19. Conforme estabelece o n.º 1 do artigo 32.º do mesmo Estatuto "A autorização de funcionamento de uma escola particular especifica a denominação da escola, as modalidades e níveis de educação e formação, os edifícios e localidades onde é ministrado, o nome da entidade requerente e o diretor pedagógico ou presidente da direção pedagógica, bem como a lotação global e a outorga das prerrogativas das pessoas coletivas de utilidade pública, nos termos do disposto no artigo seguinte".

20. A autorização pode ser provisória ou definitiva, sendo provisória quando for

necessário corrigir deficiências das condições técnicas e pedagógicas. É válida por um ano e pode ser renovada por três vezes (cfr. n.ºs 3, 4 e 5 do artigo 32.º).

21. As escolas particulares e cooperativas que se enquadrem nos objetivos do sistema educativo e formativo português e se encontrem em situação de regular funcionamento nos termos do presente Estatuto podem, conforme dispõe o artigo 33.º do Estatuto, gozar, nos termos da legislação aplicável, das prerrogativas das pessoas coletivas de utilidade pública, beneficiando dos direitos e deveres inerentes àquele reconhecimento, previstos na lei.

Alínea 19) do artigo 9.º do CIVA

22. A alínea 19) do artigo 9.º do CIVA isenta de imposto "As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efectuadas no interesse colectivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objectivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos".

23. Esta disposição legal tem por base a alínea l) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA) que determina que os Estados-Membros isentam "As prestações de serviços, e bem assim as entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efetuadas aos respetivos membros no interesse colectivo por organismos sem fins lucrativos que prossigam objectivos de natureza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica ou cívica, mediante quotização fixada nos estatutos, desde que tal isenção não seja susceptível de provocar distorções de concorrência".

24. A isenção prevista na alínea 19) do artigo 9.º do CIVA está subordinada a certos requisitos, ou seja, para a sua aplicação as operações devem ser efetuadas por entidades sem fins lucrativos, na relação direta com os interesses dos seus associados e ser, exclusivamente, remuneradas por uma quota fixada nos termos dos respetivos estatutos.

25. A definição de organismo sem finalidade lucrativa para efeitos de IVA, é concretizada no artigo 10.º do CIVA, segundo o qual se considera como organismos sem finalidade lucrativa, os que simultaneamente:

- "a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indirecto nos resultados da exploração;
- b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior;
- c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;
- d) Não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto."

26. Cabe referir, relativamente ao disposto na alínea d) do artigo 10.º do CIVA que deve entender-se que entram em concorrência direta com empresas que exploram atividades visando o lucro, os organismos que oferecem os mesmos serviços em condições semelhantes e a preços em que, embora reduzidos, a diferença assente essencialmente na não aplicação do imposto.

27. A não ser assim, a própria isenção de imposto conferiria ao organismo sem finalidade lucrativa um fator de desequilíbrio no mercado concorrencial, colocando-o em

posição vantajosa relativamente àqueles que não poderiam contar com a atribuição desse benefício fiscal.

28. Sobre esta matéria o Tribunal de Justiça da União Europeia (doravante TJUE) já se pronunciou no acórdão de 21 de março de 2002, processo C-174/00, no caso Kennemer Golf & Country Club (6), no sentido de que, o facto de "um organismo sem finalidade lucrativa realizar ulteriormente benefícios, ainda que tente obtê-los ou os gere de forma sistemática, não é susceptível de pôr em causa a qualificação inicial do organismo", uma vez que "o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Diretiva (7) 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", e concluiu que "um organismo pode ser qualificado como «sem fins lucrativos», ainda que procure sistematicamente gerar excedentes que depois afecta à execução das suas prestações".

29. Decorre de tal entendimento que os organismos sem finalidade lucrativa não perdem o direito à isenção prevista na alínea 19) do artigo 9.º do CIVA se, para além de desenvolverem um conjunto de atividades no interesse coletivo dos seus associados cuja remuneração é abrangida pela quota fixada nos termos dos estatutos, realizarem, em simultâneo, outras atividades que podem ser lucrativas e que não se encontram incluídas na quota: i) seja porque ainda que efetuadas aos seus associados não o são no interesse coletivo ou, ii) seja porque são efetuadas a terceiros.

30. Note-se, que, a condição prevista na alínea 19) do artigo 9.º do CIVA de que a "única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos" deve ser entendida no sentido de que, relativamente às prestações de serviços efetuadas pelos organismos sem finalidade lucrativa no interesse coletivo dos seus associados, não pode ser exigida outra contraprestação que não seja a quotização fixada nos termos dos estatutos. A palavra "única", não qualifica a "quota", mas a contraprestação.

31. Por sua vez, uma prestação de serviços é considerada como efetuada no interesse coletivo dos associados, quando estes não obtenham por via dessa prestação de serviços uma satisfação de carácter individual e quando tais serviços se projetem, igualmente, no interesse e satisfação das necessidades dos outros associados.

Alínea 35) do artigo 9.º do CIVA

32. Importa, ainda, referir que o CIVA prevê, na alínea 35) do seu artigo 9.º, a aplicação da isenção do imposto a prestações de serviços, quando levadas a cabo por organismos sem finalidade lucrativa que sejam associações de cultura e recreio que, conforme suas alíneas a) a c), se consubstanciem na "Cedência de bandas de música"; em "Sessões de teatro" e no "Ensino de ballet e de música".

## VI - CONCLUSÃO

33. Face a todo o exposto, tendo em conta o disposto nas normas legais supramencionadas e verificadas que sejam as condições estabelecidas no artigo 10.º do CIVA, pode concluir-se o seguinte:

34. As operações realizadas pela Requerente no âmbito do ensino artístico, nomeadamente na área da dança, música, teatro, produção de eventos e outras atividades culturais, beneficiam da isenção contemplada na alínea 19) do artigo 9.º do CIVA, desde que efetuadas no âmbito estrito das quotas pagas pelos associados, fixadas nos termos dos seus Estatutos.

35. Fora deste contexto, ou seja, i) se a Requerente proceder à realização de operações cuja remuneração não seja abrangida pela quota fixada nos termos dos seus Estatutos; ou ii) caso as operações sejam efetuadas aos seus associados, mas não sejam efetuadas no interesse de todos os associados ou, ainda iii) se forem efetuadas a terceiros, as mesmas não aproveitam da isenção prevista na alínea 19) do artigo 9.º do CIVA, sendo sujeitas a IVA nos termos gerais do CIVA, caso outra isenção não se lhes aplicar.

36. Neste sentido, tendo em conta os elementos facultados pela Requerente, designadamente o Ofício da DGEST - Direção-Geral dos Estabelecimentos Escolares, no qual é notificada de que por despacho do Senhor Secretário de Estado da Educação foi, nos termos do Decreto-Lei n.º 152/2013, de 4 de novembro, objeto de homologação e de que é detentora de Autorização Definitiva de Funcionamento afigura-se, que, pelo exercício das valências que aí se encontram identificadas, ou seja, "(...) iniciações em Dança e o Curso Básico de Dança", efetuadas "(...) em regime de planos e programas oficiais (...)" pode, na mensalidade cobrada a título de frequência, beneficiar da isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA.

37. Ainda, considerando que a Requerente é, nos termos dos seus Estatutos, uma "associação cultural e recreativa", pode beneficiar da isenção do imposto nas contrapartidas a auferir respeitantes a prestações de serviços que se consubstanciem em "Sessões de teatro", no "Ensino de ballet e de música" e, a ser o caso, na "Cedência de bandas de música", conforme dispõe a alínea 35) do artigo 9.º do CIVA.

38. É de referir, que, caso os serviços que se consubstanciem na "produção de eventos e outras atividades culturais" sejam efetuados fora do âmbito de aplicação da isenção prevista na alínea 19) do artigo 9.º do CIVA, dado que não se lhes aplica qualquer outra isenção prevista neste artigo, as mesmas configuram o exercício de uma atividade sujeita a imposto e dele não isenta, sendo passíveis de tributação à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

39. Deste modo e à margem do solicitado informa-se, que, caso a Requerente esteja 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), constituiu-se, para efeitos deste imposto, como um sujeito passivo misto.

40. A ser o caso, 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 operações que não conferem direito a dedução e operações que conferem esse direito. Na declaração deve, ainda, indicar o volume de negócios que estima auferir no âmbito da atividade tributada.

41. Atendendo a que pela prática de operações que conferem o direito à dedução a Requerente não reúne condições para beneficiar de enquadramento no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA deve ficar enquadrada, pelo exercício dessas operações, no regime normal do IVA, ficando sujeita ao cumprimento de todas as obrigações decorrentes do CIVA, nomeadamente a de liquidação do imposto, apresentação das respetivas declarações periódicas e pagamento do imposto, se a ele houver lugar.

42. 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.