

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .

Assunto: Aulas ministradas via online.

Processo: 28157, com despacho de 2025-07-28, 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 ministradas via online.

Sobre o assunto, cumpre informar:

I - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

1. Por consulta ao sistema de gestão e registo de contribuintes verifica-se que a Requerente se encontra registada pelo exercício da atividade que tem por base o CIRS 1519 - "Outros prestadores de serviços", desde 2024.06.27 (data do início de atividade).
2. Em sede de IVA tem enquadramento no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do Código do IVA (CIVA), desde aquela data.

II - O PEDIDO

3. No presente pedido de informação vinculativa a Requerente refere que é residente em Portugal e que presta, via online, serviços de ensino principalmente em matérias de ensino escolar e superior.
4. Tendo dúvidas sobre se tais serviços podem estar abrangidos pela isenção do imposto ao abrigo do artigo 9.º do CIVA e esclarecendo que estima auferir um volume de negócios anual de, aproximadamente, 28.000, pretende a Requerente esclarecimento para as seguintes questões:
 - "1. Se estou isenta de IVA para estes serviços, ao abrigo do artigo 9.º do CIVA, mesmo que o meu rendimento anual ultrapasse os 15.000.
 2. Se esta isenção é aplicável independentemente do valor do rendimento ou de outros fatores, e se existem condições específicas que devem ser cumpridas."

III - ENQUADRAMENTO LEGAL

Sobre as prestações de serviços de ensino

5. 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, desde 2024.01.01, são isentas de IVA "As prestações de serviços que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior".

6. É de referir, que, as isenções previstas no artigo 9.º do CIVA, que decorrem do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA) são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral de que o IVA

é cobrado sobre todas as prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo, sem, todavia, inviabilizar os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções, respeitando as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA.

7. Deve, assim, entender-se que o âmbito de aplicação da isenção prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA se restringe às prestações de serviços que se qualifiquem objetivamente como lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior. Sendo este o objetivo visado pela isenção do imposto, tais matérias devem encontrar-se estabelecidas de acordo com os planos curriculares e os conteúdos programáticos do sistema educativo nacional. A isenção abrange, assim, a totalidade do valor tributável das prestações de serviços que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior, nomeadamente as mensalidades ou as aulas isoladas.

8. Com a nova redação dada à alínea 11) do artigo 9.º, a isenção ali prevista deixou de se limitar às lições ministradas a título pessoal, passando a abranger, de uma forma mais ampla, os sujeitos passivos que ministrem lições sobre matérias do ensino escolar ou superior, designadamente, os explicadores e os professores.

9. Ficam excluídas do âmbito da aplicação da isenção do imposto prevista na referida alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, as prestações de serviços que tenham como objetivo o ensino de quaisquer outras matérias que não se incluam no conceito de matérias do ensino escolar ou superior, bem como as transmissões de bens que, embora conexas com a prestação principal, não sejam parte integrante desta, nomeadamente as operações respeitantes à disponibilização de materiais [1].

10. Note-se, que, o volume de negócios obtido no âmbito de atividades isentas de imposto ao abrigo do artigo 9.º do CIVA, designadamente da isenção prevista na sua alínea 11), não tem qualquer relevância para o enquadramento na referida norma legal.

Sobre os serviços prestados por via eletrónica

11. Atendendo a que a Requerente refere prestar, via online, serviços que consistem, principalmente, em ensinar matérias do ensino escolar e superior e, sendo possível que tais serviços sejam prestados a clientes não sujeitos passivos/particulares e/ou a empresas com domicílio ou sede em Portugal e a clientes sujeitos passivos/particulares e/ou a empresas com domicílio ou sede em outros países da União Europeia ou, ainda, a clientes não sujeitos passivos/particulares e/ou a empresas com domicílio ou sede em países fora da União Europeia, importa, antes de mais, caracterizar o tipo de serviços em causa, designadamente se os mesmos se tratam, ou não, de serviços prestados por via eletrónica, tendo em vista aferir sobre a localização dos mesmos e a sua eventual tributação.

12. Neste sentido, há que fazer referência ao Anexo D do CIVA que contém uma lista, meramente exemplificativa, dos serviços prestados por via eletrónica, da qual se retira que se consideram como tais, nomeadamente:

"1 - Fornecimento de sítios informáticos, domiciliação de páginas web, manutenção à distância de programas e equipamentos.

2 - Fornecimento de programas e respetiva atualização.

3 - Fornecimento de imagens, textos e informações e disponibilização de bases de dados.

4 - Fornecimento de música, filmes e jogos, incluindo jogos de azar e a dinheiro, e de emissões ou manifestações políticas, culturais, artísticas, desportivas, científicas ou de lazer.

5 - Prestação de serviços de ensino à distância.

Quando o prestador de serviços e o seu cliente comunicam por correio eletrónico, esse facto não significa, por si só, que o serviço seja prestado por via eletrónica".

13. Esta lista exemplificativa das prestações de serviços por via eletrónica decorre do Anexo II da Diretiva IVA.

O Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, considera no n.º 1 do seu artigo 7.º que se entende por serviços prestados por via eletrónica a que se refere a Directiva IVA, os serviços que são prestados através da Internet ou de uma rede eletrónica, cuja natureza torna a sua prestação essencialmente automatizada, requerendo uma intervenção humana mínima e que são impossíveis de assegurar na ausência de tecnologias da informação. Por sua vez, o n.º 3 do artigo 7.º do referido Regulamento refere que o n.º 1 não abrange, entre várias operações ali elencadas, os "j) Serviços de ensino, em que o conteúdo do curso é fornecido pelo docente através da Internet ou de uma rede eletrónica (ou seja, por conexão remota)".

14. Face ao anteriormente referido e depreendendo-se que os serviços em análise na presente informação não serão prestados de forma automatizada e que os conteúdos serão fornecidos pela Requerente em tempo real, afigura-se que se estará perante serviços que não se enquadram no conceito de serviços prestados por via eletrónica.

Sobre as regras de localização do imposto

15. As regras de aplicação territorial do imposto encontram-se definidas no artigo 6.º do CIVA que contempla no seu n.º 6, duas regras gerais de localização das prestações de serviços, que se diferenciam em função do adquirente. O n.º 6 estabelece, assim, que são tributáveis no território nacional, as prestações de serviços efectuadas a:

"a) Um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou na sua falta, o domicílio do prestador;

b) Uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados".

16. Tendo em conta estas regras gerais de localização poder-se-á dizer que os serviços de ensino que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior, estabelecidos de acordo com os planos curriculares e os conteúdos programáticos do sistema educativo nacional, prestados, via online, a um sujeito passivo ou a um não sujeito passivo/particular com domicílio ou sede em Portugal, se consideram cá localizados, sendo sujeitos a imposto mas dele isentos, ao abrigo da alínea 11) do artigo 9.º do CIVA.

17. Caso, os serviços de ensino tenham como objetivo o ensino de quaisquer outras matérias que não se incluam no conceito de lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior, os mesmo não podem beneficiar da isenção do imposto, sendo sujeitos a tributação à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, sem prejuízo de poderem beneficiar do regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA, verificadas que sejam as condições ali previstas.

18. Por sua vez, tais serviços prestados a sujeitos passivos estabelecidos em outros Estados-Membros da União Europeia ou a sujeitos passivos estabelecidos em países fora da União Europeia, configuram operações que não são tributadas em Portugal por leitura a contrário do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, cabendo ao adquirente liquidar o IVA, à taxa em vigor no seu país, caso a ele haja lugar.

19. No que se refere aos serviços de ensino prestados a não sujeitos passivos do imposto/particulares com domicílio em outros Estados-Membros da União Europeia ou a não sujeitos passivos do imposto/particulares com domicílio em países fora da União Europeia, há que fazer referência à alínea i) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA que afasta a regra geral de localização estabelecida na alínea b) do n.º 6 do mesmo artigo quando as prestações de serviços nele elencadas sejam efetuadas a destinatários não sujeitos passivos/particulares.

Assim, não são sujeitas a tributação em Portugal as "i) Prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, compreendendo as dos organizadores daquelas atividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias, cujo acesso seja virtual ou que digam respeito a atividades transmitidas em fluxo contínuo (streaming) ou por outras formas de disponibilização virtual, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território nacional."

20. Deste modo, os serviços de ensino prestados a não sujeitos passivos/particulares domiciliados num país fora da União Europeia, não se consideram localizados, nem são tributados, em território nacional, por força da alínea i) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA.

21. Já no que respeita às prestações de ensino a não sujeitos passivos do imposto/particulares com domicílio em outros Estados-Membros da União Europeia considerando:

i) por um lado, que tais serviços não configuram a realização de serviços prestados por via eletrónica, implicando que os mesmos não estejam sujeitos ao limite do volume de negócios (10.000) estabelecido no artigo 6.º-A do CIVA;

ii) por outro lado, que tais serviços são sujeitos a tributação no lugar onde o destinatário tem domicílio ou residência habitual (alínea i) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA), existe a obrigação de liquidação do IVA à taxa em vigor no país do adquirente com a consequente obrigação de registo no Estado-Membro em que o adquirente esteja domiciliado.

Em alternativa, pode ser efetuado o registo no Balcão Único - OSS, o qual permite o cumprimento das obrigações em sede de IVA, nomeadamente as declarativas e de pagamento do imposto que seja devido no país do adquirente [2].

IV - CONCLUSÃO

22. Face a todo o exposto e tendo em conta as questões colocadas pela Requerente, afigura-se de informar o seguinte:

23. Nas prestações de serviços efetuadas, via online, que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior, estabelecidas de acordo com os planos curriculares e os conteúdos programáticos do sistema educativo nacional e prestadas a sujeitos passivos ou a não sujeitos passivos/particulares com sede ou domicílio em Portugal, pode a Requerente beneficiar da isenção do imposto prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, devendo as faturas que titulam tais serviços serem emitidas ao abrigo desta norma legal.

24. O volume de negócios obtido no âmbito da atividade isenta de imposto ao abrigo da alínea 11) do artigo 9.º do CIVA não tem qualquer relevância para o enquadramento na referida norma legal.

25. Caso tais serviços tenham como objetivo o ensino de quaisquer outras matérias que não se incluam no conceito de lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior, os mesmos não merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 11) do

artigo 9.º do CIVA, nem em qualquer outra isenção prevista neste artigo, sendo sujeitos a tributação à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, sem prejuízo de poderem beneficiar do regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA, verificadas que sejam as condições ali previstas. A ser o caso, as faturas emitidas devem refletir o enquadramento respetivo.

26. Por sua vez, os serviços efetuados, via online, que consistam em lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior prestados a sujeitos passivos estabelecidos em outros Estados-Membros da União Europeia ou a sujeitos passivos estabelecidos em países fora da União Europeia, configuram operações que não são tributadas em Portugal por leitura a contrário do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, cabendo ao adquirente liquidar o IVA, à taxa em vigor no seu país, caso a ele haja lugar.

Em ambos os casos nas faturas a emitir deve a Requerente apor a menção "IVA - autoliquidação [regra geral art.º 6.º, n.º 6, a)]".

27. Estes serviços efetuados a sujeitos passivos estabelecidos em outros Estados-Membros da União Europeia devem ser relevados na declaração recapitulativa a que se refere a alínea i) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, nos prazos previstos no n.º 1 do artigo 30.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), sendo identificadas com o código 5, na coluna 5.

A apresentação desta declaração recapitulativa é obrigatória apenas nos períodos em que sejam realizados estes serviços.

28. Por outro lado, de acordo com as instruções administrativas, veiculadas através do Ofício-Circulado n.º 30115, de 2009.12.29, da Área de Gestão Tributária-IVA, disponível no Portal das Finanças, no caso de prestações de serviços a destinatários estabelecidos fora do território da União Europeia, a qualidade de sujeito passivo deve ser assegurada mediante prova, como seja, através da apresentação de um número de identificação fiscal ou similar atribuído pelas autoridades fiscais do país de estabelecimento, ou de elementos obtidos das respetivas autoridades fiscais competentes, confirmando a sua qualidade de operador económico.

Não sendo atestada aquela qualidade, os serviços devem ser tratados como sendo prestados a não sujeitos passivos/particulares.

29. No que respeita aos serviços de ensino prestados a não sujeitos passivos do imposto/particulares com domicílio em outros Estados-Membros da União Europeia ou prestados a não sujeitos passivos do imposto/particulares com domicílio em países fora da União Europeia, os mesmos não são localizados em Portugal por aplicação da regra específica prevista na alínea i) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA.

30. Deste modo, os serviços de ensino prestados a não sujeitos passivos/particulares domiciliados num país fora da União Europeia não se consideram localizados, nem são tributados, em território nacional, por força da alínea i) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA.

Nas faturas que titulem estas operações deve a Requerente apor a menção "Não sujeito ou não tributado".

Sobre eventuais obrigações a cumprir nos países do destinatário pode a Requerente solicitar esclarecimento junto da administração fiscal dos mesmos.

31. Já no que se refere aos serviços de ensino prestados a não sujeitos passivos do imposto/particulares com domicílio em outros Estados-Membros da União Europeia, considerando:

i) que tais serviços não configuram a realização de serviços prestados por via eletrónica, não lhes sendo aplicado o limite do volume de negócios (10.000) estabelecido no artigo 6.º-A do CIVA;

ii) que tais serviços são sujeitos a tributação no lugar onde o destinatário tem domicílio ou residência habitual, conforme estabelece a alínea i) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA, existe a obrigação de liquidação do IVA à taxa em vigor no país do adquirente com a consequente obrigação de registo no Estado-Membro em que o adquirente esteja domiciliado.

Em alternativa, pode a Requerente efetuar o registo no Balcão Único - OSS, o qual permite o cumprimento das obrigações em sede de IVA, nomeadamente as declarativas e de pagamento do imposto que seja devido no país do adquirente.

32. É de referir, que, a prestação de serviços a sujeitos passivos ou a particulares com sede ou domicílio, na União Europeia ou fora dela, em nada interfere com o enquadramento das operações efetuadas em território nacional, que, verificadas as condições previstas na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, continuam a estar abrangidas pela isenção do imposto.

33. Também o volume de negócios obtido no âmbito da atividade isenta de imposto ao abrigo da alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, não tem qualquer relevância para o enquadramento na referida norma legal, nem concorre para efeitos do enquadramento das operações sujeitas a tributação.

Neste sentido, o apuramento do volume de negócios pode ser calculado, para efeitos do disposto nos artigos 42.º e 53.º ambos do CIVA, tomando em conta apenas os resultados relativos às operações tributadas e não o valor total auferido nas operações isentas e tributadas (conforme artigo 81.º do CIVA).

34. À margem do solicitado, considerando que em território nacional a aplicação da isenção do imposto prevista na alínea 11) do artigo 9.º do CIVA é de condição obrigatória e constatando-se que a Requerente se encontra registada pela atividade que tem por base o CIRS 1519 - "Outros prestadores de serviços", no âmbito da qual se pressupõe a realização de operações que não são suscetíveis de aplicação da isenção, afigura-se que a Requerente deve apresentar uma declaração de alterações (artigos 32.º e 35.º, ambos do CIVA) na qual deve aditar à atividade já declarada o exercício de uma nova atividade, com um código (CIRS ou CAE) que corresponda aos serviços de ensino que efetua ou, sendo o caso, alterar a atividade existente, suprimindo-a.

35. Caso a atividade da Requerente consista, apenas, na realização de lições ministradas sobre matérias do ensino escolar ou superior, estabelecidas de acordo com os planos curriculares e os conteúdos programáticos do sistema educativo nacional, verificando-se que indicou, no quadro "Tipo de Operações", efetuar "Operações que conferem direito à dedução", na declaração de alterações a entregar deve suprimir essa indicação e assinalar a realização de "Operações que não conferem direito à dedução (art.º 9.º do CIVA)".

36. No entanto, caso a par da atividade isenta a Requerente exerça, também, operações sujeitas a tributação por não merecerem acolhimento na isenção do imposto deve, no que respeita ao tipo de operações a declarar, manter a indicação do exercício de operações "Que conferem direito à dedução" e assinalar a realização de "Operações que não conferem direito à dedução (art.º 9.º do CIVA)".

A ser o caso, a Requerente constitui-se como um sujeito passivo misto para efeitos de IVA e face ao que dispõe o artigo 23.º do CIVA, deve indicar na declaração de alterações 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.

Considerando que o volume de negócios obtido no âmbito da atividade isenta de imposto ao abrigo da alínea 11) do artigo 9.º do CIVA, não concorre para efeitos do enquadramento das operações sujeitas a tributação e tendo em vista o correto

enquadramento das mesmas (no regime normal de tributação ou no regime especial de isenção), na declaração de alterações a Requerente deve indicar apenas o valor auferido no âmbito das operações sujeitas a imposto e dele não isentas.

37. Por último, caso a Requerente preste serviços a sujeitos passivos estabelecidos em outros Estados-Membros da União Europeia deve indicar, na declaração de alterações, que efetua serviços intracomunitários tendo em vista, não só, a comunicação da sua realização, mas também, a validação do seu número de identificação fiscal no VIES - Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias.

[1] Sobre esta matéria pode ser consultado o Ofício-Circulado n.º 25060, de 2025.02.19, da Direção de Serviços do IVA, que se encontra disponível no Portal das Finanças.

[2] Sobre esta matéria pode ser consultado o Ofício-Circulado n.º 30240/2021, de 25/06, que se encontra disponível no Portal das Finanças.