

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Al. 9) do artigo 9.º e al c) do n.º 1 do artigo 18.º

Assunto: Enquadramento – Estabelecimento de ensino com várias atividades extracurriculares

Processo: **nº 21916**, por despacho de 16-12-2021, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: **I - O PEDIDO**

1. A Requerente é uma associação que exerce, a título principal, a atividade que tem por base o CAE 94910 - "*Actividades de organizações religiosas*" e, a título secundário, as atividades que têm por base os seguintes CAE:

CAE 85100 - "Educação Pré-escolar";

CAE 85201 - "Ensino básico (1.º ciclo);

CAE 85202 - "Ensino básico (2.º ciclo);

CAE 88910 - "Actividades de cuidados para crianças, sem alojamento";

CAE 85310 - "Ensinos básico (3.º ciclo) e secundário geral";

CAE 85510 - "Ensinos desportivo e recreativo";

CAE 85520 - "Ensino de actividades culturais".

2. Constitui-se, para efeitos de IVA, como um sujeito passivo misto tendo, pela prática de operações que conferem o direito à dedução do imposto, enquadramento no regime normal do IVA com periodicidade mensal, desde 2021.01.01.

Atento o disposto no artigo 23.º do Código do IVA (CIVA) utiliza, para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, o método da afetação real de todos os bens.

3. De acordo com o que refere "*O estabelecimento de ensino está integrado no Sistema Nacional de Educação, tendo uma certificação para o efeito*".

4. Atendendo a que tem diversas atividades extracurriculares e presta serviços adicionais, pretende informação sobre o enquadramento em sede de IVA, das seguintes operações:

"- Venda de livros (nesta atividade não contempla lucro, compra e vende pelo mesmo preço que adquire);

- Escola virtual - adquire licenças que revende aos alunos, pelo mesmo preço que adquire;

- Visitas de estudo (contemplam entradas em museus, viagem de autocarro em autocarro alugado, lanche, etc. O valor que possa eventualmente existir de lucro é referente à dificuldade de apuramento de todos os custos, ou de desistências de alunos);

- Viagem de finalistas (viagem de lazer, não contempla atividades educativas, mas é organizada pelo estabelecimento de ensino, contratando um autocarro, alugando um hotel, garantir a alimentação, etc e acompanhamento de professores para o

efeito);

- *Atividades extracurriculares (piano, ballet, xadrez, etc), em que os professoras que lecionam no estabelecimento são contratados a recibos verdes. A atividade é exercida no estabelecimento;*

- *Actividade de natação - não é no estabelecimento pois não têm piscina, mas é feita a viagem em autocarro próprio até às instalações, e acompanhados de um auxiliar de educação ou encarregado de educação;*

- *Praia - é contratada uma carrinha/autocarro para o efeito, e funcionários do estabelecimento vigiam e controlam os alunos; e alugam as barracas da praia para o efeito.*

- *T-shirts, bonés e sweats/ fardas - o valor de venda é igual ao valor de aquisição".*

5. A Requerente refere, ainda, que efetua diversas iniciativas de angariação de fundos, por exemplo, para a associação "Nariz Vermelho" e "Cruz Vermelha". Atendendo a que os donativos são entregues em nome do estabelecimento de ensino solicita esclarecimento sobre a eventual obrigação de emissão de fatura aos pais dos alunos,"(...) uma vez que há depósito e transferência bancária dos valores envolvidos".

II - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

A) ENSINO

6. 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"*.

7. 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.

8. Abrange, ainda, as prestações de serviços e as transmissões de bens conexas ou acessórias ao serviço de ensino, quando fornecidas por esses estabelecimentos, devendo as mesmas revestir um carácter de complementaridade face àquela operação principal, constituindo não um fim em si mesmo para os destinatários das operações, mas um meio para beneficiar nas melhores condições do serviço principal fornecido pelos estabelecimentos de ensino.

9. São exemplos de serviços tipicamente considerados como conexas com o serviço de ensino, o alojamento, a alimentação ou o transporte e, de transmissões de bens conexas, o fornecimento de material didático, quando fornecido pelos estabelecimentos de ensino aos seus alunos.

10. Consideram-se, ainda, como operações conexas ou acessórias ao serviço de ensino e, conseqüentemente, abrangidas pela isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA, as visitas de estudo.

11. Sobre esta matéria, o Despacho n.º 6147/2019, de 4 de julho vem definir as linhas orientadoras a adotar pelas escolas na organização e realização das visitas de estudo e outras atividades lúdico-

-formativas a desenvolver fora do espaço escolar.

12. O referido despacho aplica-se aos agrupamentos de escolas e às escolas não agrupadas da rede pública, às escolas profissionais públicas e privadas, bem como aos estabelecimentos de ensino particular e cooperativo com contrato de associação.
13. Para efeitos de aplicação do Despacho, estabelece a alínea a) do seu artigo 4.º, que se entende por visita de estudo a "*(...) atividade curricular intencional e pedagogicamente planeada pelos docentes destinada à aquisição, desenvolvimento ou consolidação de aprendizagens, realizada fora do espaço escolar, tendo em vista alcançar as áreas de competências, atitudes e valores previstos no Perfil dos Alunos à Saída da Escolaridade Obrigatória e, quando aplicável, no perfil profissional associado à respetiva qualificação do Catálogo Nacional de Qualificações;*".
14. Relativamente às atividades de enriquecimento curricular há que fazer referência à Portaria n.º 644--A/2015, de 24 de agosto, do Ministério da Educação e Ciência. Esta Portaria aplica-se aos estabelecimentos públicos de educação pré-escolar e do 1.º ciclo do ensino básico e define as regras a observar no seu funcionamento, bem como na oferta, designadamente, das atividades de enriquecimento curricular (AEC).
15. Consideram-se AEC no 1.º ciclo do ensino básico as atividades de caráter facultativo e de natureza eminentemente lúdica, formativa e cultural que incidam, nomeadamente, nos domínios desportivo, artístico, científico e tecnológico, de ligação da escola com o meio, de solidariedade e voluntariado e da dimensão europeia na educação. As AEC são de oferta obrigatória e de frequência gratuita, sendo a inscrição facultativa (cfr. artigos 7.º e 8.º da Portaria).
16. Conforme dispõe o n.º 1 do artigo 9.º da Portaria a oferta das AEC deve ser adaptada ao contexto da escola com o objetivo de atingir o equilíbrio entre os interesses dos alunos, a formação e perfil dos profissionais que as asseguram e os recursos materiais e imateriais de cada território.
17. O artigo 18.º da Portaria determina que as AEC são selecionadas de acordo com os objetivos definidos no projeto educativo do agrupamento de escolas, atendendo ao disposto no n.º 1 do artigo 9.º e devem constar no respetivo plano anual de atividades.
18. Face ao estabelecido na Portaria n.º 644-A/2015, de 24 de agosto, afigura-se que as atividades de enriquecimento curricular aí previstas passaram a estar integradas nos objetivos do Sistema Nacional de Educação e, portanto, abrangidas pela isenção da alínea 9) do artigo 9.º do CIVA.
19. Não beneficiam, contudo, da isenção prevista nesta norma legal, nomeadamente, a venda de livros escolares, a venda de vestuário, as licenças digitais (2) e as viagens de finalistas.
20. No que respeita às viagens de finalistas organizadas pelo estabelecimento de ensino, sendo este a entidade que contrata o transporte (autocarro), aluga o hotel e garante a alimentação, importa fazer referência ao Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de julho, que estabelece uma disciplina própria para o apuramento do IVA nas operações das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos relativamente às operações em que atuem em nome próprio perante o cliente e façam recurso, para a realização dessas mesmas operações, a transmissões de bens ou a prestações de serviços efectuadas por terceiros.
21. O regime aprovado pelo referido Decreto-Lei (regime da margem) não é

optativo e deve ser aplicado quando estejam reunidas as condições nele previstas, não dependendo da entrega de qualquer declaração de alterações e coexistindo com o regime geral do IVA.

22. A qualidade formal do operador não é, assim, relevante para a aplicação deste regime especial, mas apenas a verificação das condições exigidas para o efeito. De facto, tem sido entendimento do Tribunal de Justiça da União Europeia, nomeadamente nos acórdãos C-308/96 e C-94/97, de 1998.10.22, caso Madgett e Baldwin, que, qualquer sujeito passivo que venda serviços de viagens em seu próprio nome e que utilize os fornecimentos e os serviços de outros sujeitos passivos - independentemente de ser formalmente uma agência de viagens ou operador turístico - deve ser considerado como abrangido pelo regime da margem.

23. Atento o disposto no referido Decreto-Lei o conjunto das transmissões de bens e prestações de serviços adquiridas a terceiros para benefício do cliente, constitui uma única prestação de serviços, como tal sujeita a IVA (n.º 2 do artigo 1.º).

24. Para efeitos de incidência e determinação do imposto, a prestação de serviços considera-se efetuada no acto do pagamento integral da respetiva contraprestação ou imediatamente antes do início da viagem ou alojamento, consoante o que se verificar primeiro (n.º 1 do artigo 2.º).

25. O valor tributável da prestação de serviços é constituído pela diferença entre a contraprestação devida pelo cliente, excluído o IVA que onera a operação, e o custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas por terceiros para benefício directo do cliente, com inclusão do IVA (n.º 1 do artigo 3.º).

26. Os sujeitos passivos abrangidos pela disciplina do Decreto-Lei não têm direito à dedução do IVA que onerou as transmissões de bens e prestações de serviços adquiridos a terceiros para a realização da prestação de serviços em benefício dos seus clientes (n.º 1 do artigo 4.º).

27. O imposto a entregar ao Estado deve ser apurado nos termos do artigo 6.º deste Decreto-Lei.

B) DONATIVOS

28. A Autoridade Tributária e Aduaneira divulgou várias orientações respeitantes ao enquadramento fiscal a atribuir aos donativos, através da circular n.º 12/2002, de 19 de abril, da Direção de Serviços do IRC e Direção de Serviços do IVA e da circular n.º 2/2004, de 20 de janeiro, da Direção de Serviços do IRC.

29. Em sede de IVA, e no que respeita aos donativos em dinheiro efetuados por sujeitos passivos do imposto, resulta da circular n.º 12/2002, de 19 de abril, que, quando as regalias associadas a um donativo em dinheiro confirmem, pela sua natureza e valor, o espírito de liberalidade do doador, não se verifica, nesse caso, o pressuposto de incidência objetiva do imposto, ficando os mesmos fora do campo de incidência do IVA.

30. Contudo, quando tais donativos têm associada a prestação de determinados serviços (por exemplo, serviços de publicidade), constituem a contraprestação de uma operação tributável, devendo, portanto, ser tributados.

31. A circular n.º 2/2004 vem rever o conteúdo da circular n.º 12/2002, de modo a concretizar, nomeadamente, através de critérios mais objetivos, as linhas de orientação ali consagradas, bem como a fixação de limites para o valor das contrapartidas concedidas.

32. Assim, e no que concerne ao enquadramento dos donativos em sede de IVA, é referido que "(...) quando as contrapartidas disponibilizadas pelos beneficiários do mecenato consistirem em prestações e serviços, a correspondente sujeição a IVA decorre do disposto nas alíneas a) e b) do n.º 2 do art.º 4.º do CIVA, sendo o respectivo valor tributável, de harmonia com o estabelecido na alínea c) do n.º 2 do art.º 16.º do Código, o valor normal dos serviços".

33. De acordo com a mencionada circular n.º 2/2004 e no que respeita à divulgação pública do nome do mecenas e às suas consequências em sede deste imposto, devem ser utilizados os mesmos critérios que foram estabelecidos para efeitos do imposto sobre o rendimento, quer das pessoas singulares, quer das coletivas, ou seja: "(...) se face àqueles critérios se estiver perante a mera referência à identidade do mecenas, tal divulgação não assume a natureza de uma prestação de serviços para efeitos do IVA. Se, pelo contrário, o modo de divulgação da identidade do mecenas denotar uma intenção comercial ou promocional, estar-se-á perante uma prestação de serviços sujeita a imposto, devendo este ser liquidado e tendo por base o valor normal de tais serviços".

III - CONCLUSÃO

34. Face ao exposto e considerando que a Requerente se encontra, como declara, devidamente reconhecida para o exercício da atividade relacionada com o ensino, afigura-se que as prestações de serviços elencadas no pedido, merecem o seguinte enquadramento:

i) "Venda de livros (nesta atividade não contempla lucro, compra e vende pelo mesmo preço que adquire).

A venda de livros constitui o exercício de operações sujeitas a IVA e dele não isentas.

Tendo em conta a natureza dos bens, tais transmissões são tributadas à taxa reduzida prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, por enquadramento na verba 2.1 da Lista I, anexa ao mesmo diploma.

ii) "Escola virtual - adquire licenças que revende aos alunos, pelo mesmo preço que adquire".

As licenças digitais não beneficiam da isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA.

Dado que as mesmas são se encontram previstas em quaisquer verbas das Listas anexas ao CIVA, configuram operações sujeitas a imposto e dele não isentas, tributadas à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

A revenda das licenças aos alunos, ainda que pelo mesmo preço da aquisição (sem margem de lucro) é, igualmente, sujeita a tributação à taxa normal do IVA.

iii) *"Visitas de estudo (contemplam entradas em museus, viagem de autocarro em autocarro alugado, lanche, etc. O valor que possa eventualmente existir de lucro é referente à dificuldade de apuramento de todos os custos, ou de desistências de alunos)"*

Atento o disposto no Despacho n.º 6147/2019, de 4 de julho, as visitas de estudo constituem operações conexas ou acessórias ao serviço de ensino, pelo que, beneficiam da isenção consignada na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA.

iv) *"Viagem de finalistas (viagem de lazer, não contempla atividades educativas, mas é organizada pelo estabelecimento de ensino, contratando um autocarro, alugando um hotel, garantir a alimentação, etc e acompanhamento de professores para o efeito)"*

Não sendo estas operações conexas com a atividade de ensino não podem aproveitar de enquadramento na isenção prevista na alínea 9 do artigo 9.º do CIVA, pelo que, são sujeitas a tributação à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

Conforme explanado nos pontos 20 a 27 da presente informação este tipo de operações fica sujeito à disciplina de apuramento do IVA, nos termos do Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de julho.

v) *"Atividades extracurriculares (piano, ballet, xadrez, etc), em que os professoras que lecionam no estabelecimento são contratados a recibos verdes. A atividade é exercida no estabelecimento"*.

Sendo as atividades efetuadas nos termos da Portaria n.º 644-A/2015, de 24 de agosto, tendo, nomeadamente, por destinatários alunos do pré-escolar e/ou do 1.º ciclo do ensino básico, as mesmas consideram-se abrangidas pela isenção consignada na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA.

Fora desse contexto, consideram-se operações sujeitas a imposto e dele não isentas, tributadas à taxa normal do IVA prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

vi) *"Actividade de natação - não é no estabelecimento pois não têm piscina, mas é feita a viagem em autocarro próprio até às instalações, e acompanhados de um auxiliar de educação ou encarregado de educação"*.

Tendo em conta, por um lado, o artigo 7.º da Portaria n.º 644-A/2015, de 24 de agosto que considera como atividades de enriquecimento curricular as que, tendo uma natureza eminentemente lúdica, formativa e cultural incidam, nomeadamente, no domínio desportivo, e, por outro lado, o artigo 18.º da Portaria que determina que as atividades são selecionadas de acordo com os objetivos definidos no projeto educativo do agrupamento de escolas, afigura-se que, estando cumpridos os pressupostos definidos na Portaria, a prática de natação efetuada por alunos do pré-escolar e/ou do 1.º ciclo do ensino básico pode beneficiar da isenção consignada na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA.

Fora desse contexto, consideram-se operações sujeitas a imposto e dele não isentas, tributadas à taxa normal do IVA prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

vii) *"Praia - é contratada uma carrinha/autocarro para o efeito, e funcionários do estabelecimento vigiam e controlam os alunos; e alugam as barracas da praia para o efeito"*

Verificados que sejam os pressupostos definidos na Portaria n.º 644-A/2015, de 24 de agosto nomeadamente os previstos no seu artigo 18.º, ou seja, caso a atividade de "Praia" esteja contida nos objetivos definidos no projeto

educativo do agrupamento de escolas e conste no respetivo plano anual de atividades, pode beneficiar da isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA.

Caso tal não se verifique, e na circunstância de a Requerente não poder beneficiar pelo seu exercício da isenção prevista na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA (1), trata-se de uma operação sujeita a imposto e dele não isenta, tributada à taxa normal do IVA prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

viii) "T-shirts, bonés e sweats/ fardas - o valor de venda é igual ao valor de aquisição"

A venda de vestuário não é considerada uma operação conexa com a atividade prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA, ainda que, efetuada aos alunos. Sendo uma operação que extravasa o âmbito da referida isenção, é sujeita a tributação à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

35. Por último e atento o explanado nos pontos 28 a 33 da presente informação, esclarece-se que, em sede de IVA, quando as regalias associadas a um donativo em dinheiro confirmem, pela sua natureza e valor, o espírito de liberalidade do doador (revestirem a qualidade de meras liberalidades) não se verifica nesse caso, o pressuposto de incidência objetiva do imposto, ficando tais donativos fora do campo de incidência do IVA.

36. Deste modo, não é, para efeitos de IVA, obrigatória a emissão de fatura aos pais dos alunos, sem prejuízo, contudo, da emissão do respetivo recibo de quitação.

(1) Em sede de IVA a atividade desenvolvida por estabelecimentos de apoio social está contemplada na alínea 7) do artigo 9.º do CIVA que determina que estão isentas de imposto "As prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas, efetuadas no exercício da sua atividade habitual por creches, jardins de infância, centros de atividade de tempos livres, estabelecimentos para crianças e jovens desprovidos de meio familiar normal, lares residenciais, casas de trabalho, estabelecimentos para crianças e jovens deficientes, centros de reabilitação de inválidos, lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos, colónias de férias, albergues de juventude ou outros equipamentos sociais pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes, ainda que os serviços sejam prestados fora das suas instalações".

(2) Através da consulta, na internet, nomeadamente à página da "Escola virtual" verifica-se que as licenças digitais "(...) são recursos educativos desenvolvidos para complementar o manual escolar, permitindo o acesso a um conjunto de vídeos explicativos, animações, simulações, exercícios e outras atividades (...)"

As licenças digitais estão disponíveis para smartphones, tablets e/ou computadores, online ou offline.