

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: als h) dos n.s 9 e 10 do art. 6.º - al. a) do n.º 6 do art. 6.º - als. h) dos n.s 9 e 10 do art. 6.º .
- Assunto: Localização de operações - Cursos de formação profissional em formato exclusivamente *online* - Serviços prestados por via eletrónica – Serviços prestados através da Internet/ou rede eletrónica, com intervenção humana, não se qualificam como serviços por via eletrónica.
- Processo: **nº 12300**, por despacho de 2017-10-27, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

I - QUESTÃO APRESENTADA

1. A entidade acima citada ou exponente tem por atividade principal a disponibilização de cursos de formação profissional em formato exclusivamente online ([https://.....](https://...)).
2. O processo de comercialização atual consiste no seguinte:
 - i) Qualquer entidade acede ao site da empresa e procede ao seu registo;
 - ii) De seguida escolhe o curso que quer efetuar;
 - iii) Após a conclusão do curso procede, ou não, ao pedido do certificado de participação, pagando para tal uma taxa de, por exemplo, €;
 - iv) A empresa emite fatura do valor do certificado e envia por correio, juntamente com o certificado de participação.
3. Posteriormente será cobrado um pagamento no momento em que acede aos manuais do curso escolhido.
4. Considerando que o acesso aos cursos é on-line e gratuito, e que os formandos podem estar em qualquer parte do mundo, em vários idiomas, embora os certificados sejam emitidos em Portugal a partir das instalações da exponente, pretende ser esclarecida no que respeita às taxas de IVA a aplicar pela emissão dos certificados de conclusão dos cursos de formação para diferentes mercados (nacional, comunitário e fora da comunidade), e clientes particulares ou empresariais.

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

5. Verifica-se que a exponente se encontra registada em IVA, pelo exercício de "Formação profissional" (CAE 85591), "Outras Atividades Educativas n. e." (CAE 85593) e "Atividades de serviços de apoio à educação" (CAE 85600), enquadrada em IVA no regime normal de tributação, periodicidade trimestral, desde 28/03/2017.

6. Nos termos da al. a) do n.º 1 do art.º 1.º do CIVA, estão sujeitas a imposto as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, explicitando, por sua vez, os artigos 3.º e 4.º do Código, respetivamente, os conceitos de "transmissão de bens" e de "prestação de serviços" para efeitos deste imposto.

7. Segundo o disposto no n.º 1 do art. 4.º daquele Código, o conceito de prestação de serviços tem um carácter residual, abrangendo todas as operações decorrentes da atividade económica do sujeito passivo que não sejam definidas como transmissões de bens, importações de bens ou aquisições intracomunitárias.

8. As regras de localização, para efeitos de IVA, das operações qualificadas como prestações de serviços, correspondentes aos artigos 44.º e 45.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (Diretiva IVA), encontram-se definidas no art. 6.º do CIVA, tendo em conta o adquirente dos serviços:

i) Serviços prestados a um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do art. 2.º do CIVA - a operação é localizada e tributada no local da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do adquirente dos serviços (quer seja na Comunidade ou fora da Comunidade), independentemente do local onde se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador [al. a) do n.º 6 do art.º 6.º do CIVA];

ii) Serviços prestados a não sujeito passivo - a operação é localizada e tributada no local da sede, do estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do prestador dos serviços [al. b) do n.º 6 da mesma norma].

9. Não obstante os princípios subjacentes às regras previstas no n.º 6 do art. 6.º, são estabelecidas exceções nos números 7 a 12 da norma, as quais configuram regras próprias de localização, de acordo com os elementos de conexão aí contemplados, nomeadamente, a tributação de alguns tipos de serviços no local onde são materialmente executados.

10. Os n.ºs 9 e 10 do art. 6.º afastam a regra geral de localização estabelecida na al. b) do n.º 6 do mesmo artigo, considerando localizadas ou não localizadas no território nacional, respetivamente, certas operações efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos, independentemente do local a partir do qual os serviços são prestados.

11. As alíneas h) dos citados n.ºs 9 e 10 do art. 6.º, contemplam as *"prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D"*.

12. A lista exemplificativa das prestações de serviços por via eletrónica, constante do Anexo D, quase totalmente idêntica ao anexo II da Diretiva 2006/112/CE, inclui os seguintes serviços:

"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. O Regulamento de Execução (EU) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, define no seu art. 7.º, n.º 1, que "entende-se por «serviços prestados por via eletrónica» a que se refere a Diretiva 2006/112/CE, os serviços que são prestados através da Internet ou de uma rede eletrónica e 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."

14. O n.º 2 do art. 7.º daquele Regulamento de Execução concretiza a noção de «serviços prestados por via eletrónica» incluindo nesse conceito os seguintes serviços:

"a) Fornecimento de produtos digitalizados em geral, nomeadamente os programas informáticos e respetivas alterações e atualizações;

b) Serviços de criação ou de apoio à presença de empresas ou de particulares numa rede eletrónica, tais como um sítio ou uma página Internet;

c) Serviços gerados automaticamente por computador através da Internet ou de uma rede eletrónica, em resposta a dados específicos introduzidos pelo destinatário;

d) Concessão, a título oneroso, do direito de colocar um bem ou um serviço à venda num sítio Internet que funciona como mercado em linha, em que os compradores potenciais fazem as suas ofertas através de um processo automatizado e em que as partes são prevenidas da realização de uma venda através de um correio eletrónico gerado automaticamente por computador;

e) Pacotes de fornecimento de serviços Internet (ISP) em que a componente telecomunicações constitui um elemento auxiliar e secundário (ou seja, pacotes que vão além do mero acesso à Internet e que compreendem outros elementos, tais como páginas de conteúdo que dão acesso a notícias e a informações meteorológicas ou turísticas, espaços de jogo, alojamento de sítios, acesso a debates em linha, etc.);

f) Serviços enumerados no anexo I."

15. No anexo I ao referido Regulamento de Execução encontramos uma lista de serviços prestados por via eletrónica, entre os quais os correspondentes ao ponto 5 do anexo II da Diretiva e do anexo D do CIVA que são:

"a) Ensino automatizado à distância cujo funcionamento depende da Internet ou de uma rede eletrónica semelhante e cuja prestação exige uma intervenção humana limitada, ou mesmo nula, incluindo salas de aula virtuais, exceto no caso de a Internet ou rede eletrónica semelhante ser usada apenas como simples meio de comunicação entre o professor e o

aluno;

b) Cadernos de exercícios preenchidos em linha pelos alunos, e corrigidos e classificados automaticamente sem qualquer intervenção humana."

16. No caso apresentado, embora a exponente não especifique exatamente o conteúdo e a forma como é prestado o ensino dos cursos "online", pode estar-se perante prestações de serviços por via eletrónica, a que se refere a alínea h) dos n.ºs 9 e 10 do art. 6.º do CIVA.

17. Assim, os referidos serviços por via eletrónica sempre que sejam efetuados a pessoas que não sejam sujeitos passivos de IVA, localizam-se no lugar onde o adquirente se encontra domiciliado. Deste modo, se o adquirente não sujeito passivo não estiver domiciliado do território nacional (embora em um Estado membro da Comunidade), a prestação de serviços por via eletrónica não é localizada nem tributada no território nacional [al. h) do n.º 9 do art. 6.º]. Mas se o adquirente, não sujeito passivo de IVA estiver domiciliado no território nacional, estas prestações de serviços são aqui localizadas e tributadas [al. h) do n.º 10 do art. 6.º].

18. Porém, de acordo com o mesmo art. 6.º, n.º 12 alínea d), não obstante o disposto na alínea h) dos números 9 e 10, são tributáveis no território nacional as prestações de serviços por via eletrónica *"cujo destinatário seja uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços sejam prestados, e a utilização e exploração efetivas desses serviços tenham lugar no território nacional"*.

19. Conforme o Ofício-circulado n.º 30165, de 26/12/2014, da Área de Gestão Tributária IVA (ponto 6.2), *"Esta norma acolhe a faculdade prevista no art. 59.º-A da Diretiva IVA (regra da utilização e exploração efetivas dos serviços), segundo a qual os Estados membros podem considerar como localizados no seu território os serviços prestados por um sujeito passivo que nele tenha a sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio a partir do qual os presta, quando o consumo desses serviços ocorra efetivamente no seu território e o adquirente, sendo sujeito passivo de IVA, ou não, se encontra estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade"*.

20. Para efeitos da alínea d) do n.º 12, considera-se, nos termos do disposto do n.º 14 da mesma norma, *"que a utilização e exploração efetivas ocorrem no território nacional em situações em que a presença física neste território do destinatário direto dos serviços seja necessária para a prestação dos mesmos, nomeadamente, quando os mesmos sejam prestados em locais como cabines ou quiosques telefónicos, lojas abertas ao público, átrios de hotel, restaurantes, cibercafés, áreas de acesso a uma rede local sem fios e locais similares"*.

21. Resulta assim que, se o prestador dos serviços por via eletrónica tiver no território nacional a sede, estabelecimento estável ou o domicílio a partir do qual os serviços por via eletrónica sejam prestados e, cuja utilização e exploração efetivas ocorram no território nacional, tais serviços são localizados e tributados no território nacional, quando os destinatários dos serviços por via eletrónica são estabelecidos ou domiciliados fora da Comunidade, independentemente de serem sujeitos passivos ou não sujeitos passivos.

22. É de ressaltar que, se os serviços ou algum dos serviços de ensino referidos, mesmo sendo prestados através da Internet ou de uma rede eletrónica, requererem alguma intervenção humana, exceto no que refere a al. a) do anexo I ao Regulamento de Execução n.º 282/2011, deixam de ser qualificados como prestações de serviços por via eletrónica, aplicando-se, nesse caso, uma das regras gerais previstas no n.º 6 do art. 6.º do CIVA, consoante os serviços sejam prestados a sujeitos passivos ou a não sujeitos passivos.

23. Nessa circunstância, isto é, quando não estão em causa prestações de serviços por via eletrónica, relativamente aos serviços prestados a sujeitos passivos (quer sejam da Comunidade ou fora da Comunidade), a operação não é localizada nem tributada no território nacional, nos termos da al. a) do n.º 6 do art.º 6.º do CIVA.

24. Relativamente aos serviços prestados a não sujeitos passivos, a operação localiza-se onde o adquirente estiver domiciliado, nos termos das alíneas h) dos n.ºs 9 e 10 do art. 6.º do CIVA, exceto se estiver domiciliado fora da comunidade e o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade a partir do qual presta os serviços e, a utilização e exploração efetivas desses serviços ocorram no território nacional, nos termos da al. d) do n.º 12. O imposto que se mostrar devido é liquidado à taxa normal (23%), nos termos da al. c) do n.º 1 do art. 18.º do CIVA.

25. Quanto à emissão dos certificados em suporte de papel e enviados pelo correio, não são mais do que a consequência e concretização da realização dos cursos de formação prestados por via eletrónica. No entanto, a sua emissão e envio é feita com intervenção humana que não a referida na al. a) do Anexo I ao Regulamento de Execução n.º 282/2011, o que lhe retira a qualificação como serviços prestados por via eletrónica, caso em que, para efeitos da respetiva localização, se aplica uma das regras gerais previstas no n.º 6 do art. 6.º do CIVA, consoante os serviços sejam prestados a sujeitos passivos ou a não sujeitos passivos, conforme referido nos pontos anteriores.