

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al. c) do n.º 1 do art. 18.º

Assunto: Taxas – Ensino para estudantes de todos os níveis de ensino, incluindo universitário – Operações assumidas sob a forma de um contrato de franquia com franquizados – Estabelecimentos não integrados no Sistema Nacional de Educação

Processo: **nº 15011**, por despacho de 2019-03-29, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitado ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

### I - QUESTÃO APRESENTADA

**1.** A entidade acima citada ou exponente registada na UE, refere que é uma sociedade de direito ....., detida pela sociedade de direito extra comunitário "..... Education Co. Ltd." (.....), cujo objeto social é a gestão e organização de aulas particulares de ..... e ..... para estudantes de todos os níveis de ensino, incluindo universitário.

**2.** Encontra-se expressamente autorizada a utilizar e a autorizar entidades terceiras a utilizar, em regime de franquia, o "Sistema EE."

**3.** Para que seja aplicado em Portugal, pretende celebrar contratos de franquia com franquizados estabelecidos em Portugal, conforme modelo de contrato enviado. De acordo com esse modelo, o franquizador fornece aos franquizados o que designa de "Material EE", que inclui todo o material e documentos necessários à implementação e gestão da Unidade de franquia, incluindo guias de orientação e manuais normativos que integram o "Manual Operativo", manuais de trabalho dos alunos, testes de diagnóstico, tabela de progressos, entre outros.

**4.** Os referidos Sistema e Material EE não seguem o programa ou calendário escolar oficial em vigor em Portugal. Em regra, o franquizado não está autorizado a utilizar qualquer outro material além do material EE, ou modificá-lo, exceto se o franquizador o autorizar.

**5.** O franquizado explora os direitos exclusivos EE do franquizador, respeita o manual operativo, adota a metodologia e instruções do mesmo, adquire os livros indicados na bibliografia recomendada e realiza a formação nos prazos e métodos estabelecidos. O local escolhido, mobiliário e decoração, têm de responder às exigências do franquizador.

**6.** Os franquizados podem ser pessoas singulares que prestem serviços e emitem faturas relativas a esses serviços aos alunos, ou, pessoas coletivas com professores próprios ou prestadores de serviços, sendo a fatura emitida pela pessoa coletiva aos alunos.

**7.** Independentemente da natureza do franquizado, da exploração do sistema EE em Portugal podem resultar os seguintes rendimentos:

i) Royalty pago mensalmente pelo franquizado ao franquizador, como compensação pela utilização do sistema EE, assistência e fornecimento do

material, emitindo o franquizador a fatura ao franquiado;

ii) Preço pago pelos estudantes ao franquiado, emitindo este a respetiva fatura.

**8.** Relativamente à isenção nas prestações de serviços que tenham por objeto o ensino, nos termos da al. 9) do art. 9.º do Código do IVA (CIVA), a exponente solicitou um pedido de informação à Direção Geral dos Estabelecimentos Escolares - Direção de Serviços da Região do ..... (DGEstE-DSR...), sobre o procedimento adequado à obtenção de certificação expressa de que o ensino ministrado se integra nos objetivos do Sistema Nacional de Educação, tendo obtido a seguinte resposta neste assunto: "(...) a certificação dada pelo Ministério de educação é aos estabelecimentos de ensino particular e cooperativo que se enquadrem no pressuposto do Decreto-Lei n.º 152/2013 de 04 de novembro (DR n.º 213 - 1.ª Série - Estatuto do Ensino Particular e Cooperativo de nível não superior).

Assim, sendo, não dispõe o Ministério de Educação de legislação para certificação de estabelecimentos que não se enquadrem no referido diploma".

**9.** Assim, pretende saber se:

i) A disponibilização do direito à utilização do sistema EE aos franquiados, o fornecimento do material e a assistência prestada aos mesmos, configuram prestações de serviços para efeitos de IVA, pelo franquizador com sede em Espanha a quem os franquiados pagam royalties, localizadas em Portugal, por aplicação da al. a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA;

ii) A prestação de serviços de lições realizadas pelos franquiados, pessoas singulares, aos alunos, é isenta de IVA ao abrigo da al. 11) do art. 9.º do CIVA, porquanto se trata de lições ministradas a título pessoal sem interferência de qualquer entidade terceira;

iii) A prestação de serviços de lições pelos franquiados, pessoas coletivas, aos alunos, é sujeita e não isenta de IVA, porquanto não pode considerar-se que as mesmas são ministradas a título pessoal, afastando a aplicação da isenção prevista na al. 9) do art. 9.º do CIVA.

## **II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA**

**10.** Verifica-se que a exponente se encontra registada em Portugal como "Não residente sem estabelecimento estável", mas não para efeitos do exercício de uma atividade. Consultado o VIES, verifica-se que está registada em Espanha, pelo "Código de Atividade: 8559 - Outras Atividades Educativas, N.E."

**11.** O conceito de prestação de serviços, nos termos do n.º 1 do art. 4.º do CIVA, tem um caráter 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.

**12.** As regras de localização, para efeitos de IVA, das operações qualificadas como prestações de serviços, encontram-se definidas no art. 6.º do CIVA, que estabelece, no seu n.º 6, duas regras gerais, 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].

**13.** Considerando o objeto do contrato de franquia apresentado, em que a exponente registada em IVA na UE concede ao franquiado (adquirente), sujeito passivo de IVA registado no território nacional que disponibiliza ao prestador o seu número de identificação fiscal, "o direito de exploração de uma unidade, em regime de Franquia, do «Sistema EE»", a operação é localizada no território nacional, nos termos da al. a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.

**14.** Uma vez que a operação se localiza em território nacional, cabe ao adquirente, sujeito passivo no território nacional (o franquiado), a obrigação de liquidar o imposto devido, à taxa prevista na al. c) do n.º 1 do art. 18.º do CIVA (23%).

**15.** Em contrário, por aplicação de correspondente norma legal no Estado membro ou país do prestador dos serviços, não lhe cabe a obrigação de proceder à liquidação do imposto exigível na operação, como sucede no caso da exponente "EE Instituto de Education de ....., SA.

**16.** Relativamente às prestações de serviços aos alunos pelo franquiado, o Código do IVA, na al. 9) do art. 9.º, estabelece que são isentas do imposto "As prestações de serviços que tenham por objeto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento e alimentação, efetuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes".

**17.** Esta isenção é aplicável às prestações de serviços que tenham por objeto o ensino e as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, desde que sejam efetuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes, cujo princípio decorre do disposto na al. i) do n.º 1 do art. 132.º da Diretiva do IVA (2006/112/CE).

**18.** Ou seja, para beneficiar da isenção prevista na al. 9) do art. 9.º do CIVA, é necessário que estejam reunidos os seguintes requisitos cumulativos:

iii) As prestações de serviços tenham por objeto o ensino e as transmissões de bens e outras prestações de serviços sejam conexas com o ensino;

iv) Sejam efetuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou por estabelecimentos reconhecidos como tendo fins análogos aos integrados no Sistema Nacional de Educação.

**19.** Quando os estabelecimentos não estão integrados no Sistema Nacional de Educação nem estão expressamente reconhecidos, como acontece no presente caso tendo em conta a resposta dada pela DGEstE-DSR... ao pedido de informação efetuado pela exponente (cf. documento 4), não podem beneficiar da isenção prevista, ficando, as entidades que se encontrarem nessas

condições, abrangidas pelo regime geral do IVA.

**20.** Assim, estão obrigadas a liquidar imposto nas operações que efetuarem nesse âmbito, mas com direito a deduzir o imposto suportado nas aquisições de bens e serviços relacionados com essa atividade, desde que se encontrem reunidos os pressupostos para o exercício do direito à dedução, nos termos dos artigos 19.º e seguintes do CIVA.

**21.** A al. 11) do art. 9.º do CIVA, isenta de imposto *"As prestações de serviços que consistam em lições ministradas a título pessoal sobre matérias do ensino escolar ou superior"*.

**22.** Esta isenção apenas se aplica quando as lições são ministradas a título pessoal, ou seja, quando efetuadas diretamente pelo professor ao aluno, pressupondo uma relação direta sem interferência de qualquer outra entidade, e as lições versem matérias do ensino escolar ou superior.

Contudo, se as lições não se efetuarem diretamente ao aluno, mas sim indiretamente, como sejam os serviços prestados e faturados por um centro de explicações ou escolas, que recorre a um explicador ou professor para as efetuar, tais serviços não podem beneficiar da isenção prevista na al. 11) do art. 9.º do CIVA, caso em que são tributadas, à taxa de 23%.