

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Prestações de serviços de ensino e formação
- Processo: 25945, com despacho de 2024-04-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - DO PEDIDO
1. A Requerente é um sujeito passivo que exerce a atividade de ensino, em todos os níveis de escolaridade.
 2. No sentido de melhorar as competências de todos os seus alunos continua a promover, como acontecia anteriormente, além do ensino escolar, de acordo com o plano de estudos aprovado pelo Ministério da Educação, como um estabelecimento de ensino integrado do Sistema Nacional de Educação, um conjunto de iniciativas escolares e académicas com vista a alargar os conhecimentos dos seus alunos, fornecendo-lhes ferramentas para melhor decidirem quanto às opções universitárias e/ou profissionais no final do secundário.
 3. No âmbito daquelas iniciativas de ensino, tal como antes, desde 2021, promove, através de uma entidade espanhola com o nome de (), com domicílio social em Madrid, cujas aulas são ministradas à distância, o serviço Diploma Dual, para dotar os estudantes com um diploma equivalente ao obtido num liceu americano, segundo o normativo do ensino americano.
 4. Assim, pretende saber se esta atividade de ensino pode ser considerada serviços de formação profissional fornecido como formação à distância levada a efeito por uma entidade espanhola, ou se a mesma se enquadra como acessórias ao serviço do ensino em Portugal, que revestem um carácter de complementaridade à operação principal do ensino integrado no Sistema Nacional de Educação, e como tal se constituem operações isentas de IVA para efeitos de faturação aos pais dos alunos.
- II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA
5. A Requerente exerce as atividades de Educação Pré-Escolar (CAE 85100), a título principal, e pelas de atividades de Ensino Básico - 1.º Ciclo (CAE 85201), Ensino Básico - 2.º Ciclo (CAE 85202), e Ensinos Básico - 3.º Ciclo e Secundário Geral (CAE 85310), a título secundário.
 6. Em sede de IVA, enquadra-se no regime normal trimestral pela prática de operações sujeitas a imposto e dele não isentas que conferem o direito a dedução e operações isentas que não conferem aquele direito. Para efeitos do exercício do direito à dedução utiliza a afetação real de todos os bens e serviços.
 7. De acordo com o disposto na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA, são isentas de imposto, "(a)s 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".
 8. 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.
 9. São ainda abrangidas pela isenção, as prestações de serviços e as transmissões de bens conexas ou acessórias ao serviço de ensino, quando fornecidas por esses

estabelecimentos, que tenham um caráter 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.

10. Tipicamente são considerados como conexos com os serviços de ensino, o alojamento, a alimentação ou o transporte, quando fornecidos pelos estabelecimentos de ensino aos seus alunos.

11. O enquadramento dos estabelecimentos integrados no Serviço Nacional de Educação, na isenção da alínea 9) do artigo 9.º do CIVA, não oferece quaisquer dúvidas dado que estes fazem parte da rede de estabelecimentos públicos de educação e ensino (rede de estabelecimentos escolares) a que se refere o artigo 40.º da Lei de Bases do Sistema Educativo, aprovada pela Lei n.º 46/86, de 14 de outubro.

12. Contudo, relativamente aos restantes estabelecimentos escolares, é condição para a aplicabilidade da isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA, a obtenção do reconhecimento pelo Ministério da Educação, Ciência e Inovação de que o estabelecimento prossegue fins análogos aos integrados no Sistema Nacional de Educação.

13. O Decreto-Lei n.º 152/2013, de 04 de novembro, consagra o regime jurídico aplicável aos estabelecimentos de ensino particular e cooperativo de nível não superior, aprovando em anexo o respetivo Estatuto, o qual rege a constituição, a organização e o funcionamento dos estabelecimentos de ensino particular e cooperativo de nível não superior.

14. Nos termos do mencionado Estatuto, é da competência do Ministério da Educação, Ciência e Inovação, homologar a criação de estabelecimentos de ensino particular e cooperativo e autorizar o seu funcionamento, bem como fiscalizar o regular funcionamento desses estabelecimentos de ensino, avaliar a qualidade do mesmo ou fiscalizar o cumprimento da lei e a aplicação de sanções, em caso de infração. Cabendo-lhe, igualmente, relativamente aos estabelecimentos, intervir nas seguintes áreas: a livre criação e funcionamento dos referidos estabelecimentos de ensino; denominação homologação; autorização de funcionamento; transmissão da autorização de funcionamento e autonomia pedagógica.

15. Deste modo, os estabelecimentos de ensino particular e cooperativo que cumpram as regras estabelecidas o respetivo Estatuto de acordo com os objetivos do sistema educativo nacional, designadamente cumprindo o plano de estudos aprovado pelo Ministério da Educação, Ciência e Inovação, e se encontrem a funcionar nos termos estabelecidos, beneficiam da isenção nas prestações de serviços de ensino e operações conexas com estas, nos termos da alínea 9) do artigo 9.º do CIVA.

16. A Requerente, no entanto, além do ensino escolar, de acordo com o plano de estudos aprovado pelo Ministério da Educação, Ciência e Inovação, também disponibiliza aos alunos outras prestações de serviços que vão além daquele plano.

17. Aquelas prestações consistem num conjunto de iniciativas escolares e académicas com vista a alargar os conhecimentos dos alunos para melhor decidirem as suas opções universitárias e/ou profissionais no final do secundário. No âmbito de tais iniciativas, promove, através de uma entidade espanhola, aulas ministradas à distância, um serviço Diploma Dual, para dotar os estudantes com um diploma equivalente ao obtido num liceu americano, segundo o normativo do ensino americano.

18. Ora, como já foi referido no ponto 9 desta informação, as prestações de serviços e as transmissões de bens conexas ou acessórias aos serviços de ensino, quando fornecidas nas condições ali referidas, são isentas de IVA.

19. Todavia, as prestações de serviços disponibilizadas aos alunos além do plano nacional de estudos, ainda que lhes possam oferecer mais ou melhores competências no âmbito dos seus conhecimentos, não são efetuadas em complemento, mas antes de forma autónoma em relação ao plano nacional de estudos, pelo que não pode considerar-se que por via desta prestação os alunos beneficiem nas melhores condições dos serviços de ensino fornecidos pelo estabelecimento de ensino, razão

pela qual não podem ser consideradas operações conexas com o ensino, e como tal não são abrangidas pela isenção prevista na alínea 9) do artigo 9.º do CIVA.

20. Quanto à aplicação da isenção prevista na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, é de recordar que esta norma isenta de imposto "(a)s prestações de serviços que tenham por objecto a formação profissional, bem como as prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didáctico, efetuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes".

21. Da citada disposição resulta, que são abrangidas pela isenção de IVA as prestações de serviços de formação profissional quando sejam efetuadas por organismos de direito público.

22. Nos restantes casos, para que beneficiem da isenção, os fornecedores das prestações de serviços de formação profissional devem ser entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes.

23. Reúne a condição enunciada na última parte da citada alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, a entidade formadora que esteja certificada pela Direção Geral do Emprego e das Relações de Trabalho - a entidade que, face ao quadro legal vigente, é competente para essa certificação, nos termos da Portaria n.º 851/2010, de 06/09, nas áreas indicadas no certificado.

24. Uma vez que a Requerente não se encontra certificada como entidade formadora certificada, as prestações de serviços efetuadas aos alunos que vão além do plano de estudos aprovado pelo Ministério da Educação, Ciência e Inovação, independentemente de se considerarem ou não formação profissional, não se encontram abrangidas pela isenção, e como tal são sujeitas a imposto, à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

25. Uma vez que estas operações são sujeitas a IVA e dele não isentas, a Requerente constitui-se como um sujeito passivo designado misto, pela realização de operações isentas que não conferem direito à dedução e operações sujeitas a imposto que conferem esse direito, ficando obrigado ao cumprimento do disposto no artigo 23.º do CIVA.

26. Há ainda a ter em conta, que os serviços prestados pela Requerente aos alunos fora do plano de estudos aprovado, são por si adquiridos a uma entidade estabelecida em Espanha, sendo, por esse motivo, necessário determinar para efeitos de incidência territorial do imposto, onde se consideram localizadas as referidas prestações de serviços.

27. As regras de localização, para efeitos de IVA, das operações qualificadas como prestações de serviços, encontram-se definidas no artigo 6.º do CIVA.