

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Artigo/Verba:	Art.14º - Isenções nas exportações, operações assimiladas e transportes internacionais
Assunto:	Serviços de formação especializada, prestados presencialmente ou online, ao abrigo de contrato celebrado com organismo internacional.
Processo:	28893, com despacho de 2025-10-29, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
Conteúdo:	Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre prestar a seguinte informação:

I - PEDIDO

1. A Requerente começa a respetiva exposição por referir que pretende prestar serviços de formação especializada (...), realizados em território português, ao abrigo de contrato celebrado com a (...), com a sede na Bélgica.
2. Esses serviços são prestados, nas instalações da (...) em Oeiras, ou à distância (online), com formadores localizados na sede da empresa e formandos em diferentes países membros da (...), dentro e fora da União Europeia.
3. A respeito desta prestação de serviços a (...) forneceu a seguinte informação: "[a] Agência (...), por força do seu estatuto ao abrigo dos artigos IX e X do Acordo de (...), está isenta de todos os impostos diretos (incluindo IVA) e de todos os direitos aduaneiros sobre mercadorias importadas ou exportadas." "Isenção de IVA: Artigo 42.º, §3 e 3.º do Código do IVA da Bélgica ou artigo 151.º, n.º 1, alíneas c) e d) da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado."
4. Face ao exposto, a Requerente solicita informação sobre se os serviços de formação especializada prestados à (...), nas condições indicadas (presencialmente ou online), são localizados em território nacional, e em caso afirmativo, se beneficiam de enquadramento em alguma norma de isenção, nomeadamente no artigo 14.º do CIVA ou no artigo 151.º, n.º 1, alíneas c) e d) da Diretiva 2006/112/CE (Diretiva IVA), tendo em conta o reconhecimento da (...) como organização internacional, isenta de IVA nos Estados-Membros, em conformidade com o "Acordo de (...)" e com o direito internacional aplicável.

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

a. Caracterização da Requerente

5. Verifica-se, por consulta ao Sistema de Informação de Registo de Contribuintes, que o sujeito passivo se encontra enquadrado no regime normal, com periodicidade trimestral, desde 2016-08-10, pela atividade principal de "atividades de consultoria para os negócios e outra consultoria para a gestão", CAE 070200, "formação profissional", CAE 085591, "atividades de tradução e interpretação", CAE 074300, "atividades de consultoria em informática", 062201, realizando exclusivamente operações que conferem o direito à dedução.
6. Do respetivo enquadramento resulta, ainda, que o sujeito passivo efetua prestações e aquisições de serviços intracomunitários (bem como transmissões e aquisições intracomunitárias de bens e importações e exportações), tendo o respetivo NIF válido

para efeitos de Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES).

b. Quadro legal aplicável

7. Estando em causa, no presente pedido de informação, o enquadramento de prestações de serviços de formação, realizadas pela Requerente à (...), com sede em Bruxelas, de modo presencial ou online, cumpre determinar qual a natureza e localização das mesmas.

(i) Formação online - conceito de serviços prestados por via eletrónica

8. No que respeita à formação online importa aferir se a mesma se trata, ou não, de um serviço prestado por via eletrónica.

9. A este respeito há que fazer referência ao Anexo D do Código do IVA (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".

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

10. 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 Diretiva 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.

11. 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, o "e) Material impresso, tal como livros, boletins, jornais ou revistas" e 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)".

12. Assim, depreendendo-se que na realização dos cursos online os conteúdos serão fornecidos pela Requerente em tempo real, espelhando a dinâmica dos cursos presenciais (não sendo prestados de forma automatizada como sucede no caso dos cursos pré-gravados), afigura-se que os mesmos são serviços que não se enquadram no conceito de serviços prestados por via eletrónica.

(ii) Regras de localização do imposto/tributação das operações

13. 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.

14. O n.º 6 estabelece, assim, que são tributáveis no território nacional, as prestações de serviços efetuadas 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".

15. Não obstante o disposto na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis em território nacional, por força da alínea f) do n.º 10 do citado preceito, as "prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, não abrangidas pela alínea e) do n.º 8, compreendendo as dos organizadores daquelas atividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias, com exceção das que digam respeito a atividades transmitidas em fluxo contínuo (streaming) ou por outras formas de disponibilização virtual, que tenham lugar no território nacional".

16. Por outro lado, resulta da alínea i) do n.º 9 do artigo 6.º que o disposto na alínea b) do n.º 6 não tem aplicação às "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".

17. Deste modo, resulta do quadro legal supra descrito, que a localização dos serviços de formação prestados pela Requerente à (...) (assinalando que este organismo é um não sujeito passivo de IVA), vai diferir consoante os mesmos sejam prestados presencialmente ou online em «live streaming».

18. Com efeito, os serviços de formação online em «live streaming», não consubstanciando, como vimos, serviços de carácter eletrónico, têm enquadramento da alínea i) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA, não sendo localizados/tributados em território nacional, mas sim no local onde se encontra estabelecido o adquirente não sujeito passivo (no caso na Bélgica).

19. Diferentemente, aqueles serviços quando realizados presencialmente, têm enquadramento na alínea f) do n.º 10 do artigo 6.º do CIVA, sendo localizados em território nacional.

Sobre a isenção dos serviços de formação presencial prestados à (...)

20. A alínea m) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, transpõe, para a ordem jurídica interna, o conteúdo normativo vertido na alínea b) do n.º 1 do artigo 151.º da Diretiva IVA, a qual consagra uma isenção do IVA, quanto às transmissões de bens e prestações de serviços destinadas a organizações internacionais reconhecidas por Portugal ou por qualquer outro Estado-Membro da União Europeia (UE), nos limites e nas condições fixados nas convenções internacionais que instituíram tais organizações ou nos respetivos acordos de sede.

21. Realce-se, incidentalmente, que:

(i) até à introdução, no sistema comum do IVA, de disposições legais que possibilitem uma sua harmonização, esta isenção encontra-se sujeita aos diferentes requisitos estabelecidos por cada Estado-Membro de acolhimento;

(ii) a concessão da isenção implica a não liquidação do imposto, pelo transmitente dos bens ou prestador dos serviços (contudo, quando os bens não sejam expedidos ou transportados para fora do Estado-Membro onde é efetuada a entrega dos bens, bem como no caso de prestações de serviços, o benefício da isenção pode ser concedido mediante um procedimento de reembolso - vide o n.º 2 do art.º 151.º da Diretiva IVA).

22. Não obstante, incumbe, nestes casos, ao fornecedor verificar: (i) se a entidade tem direito à isenção; e (ii) quais são os respetivos limites e condições. Isto terá de ser confirmado, nomeadamente, através da análise do certificado de isenção, a emitir em

consonância com o referido art.º 51 do Regulamento de Execução.

23. Realce-se, ainda, que, de acordo com o n.º 2 deste mesmo normativo comunitário, se os bens ou serviços se destinarem a utilização oficial, os Estados-Membros podem dispensar o adquirente ou o destinatário da obrigação de o carimbar (podendo, não obstante, esta dispensa de carimbo ser retirada, em caso de comprovado abuso).

24. Reportando-nos ao caso concreto, que nos foi suscitado pela Requerente, cumpre referir que a (...), enquanto Agência (...) na República Portuguesa, encontra-se sujeita às disposições constantes do Acordo Suplementar à Convenção sobre o Estatuto da Organização do Tratado (...), dos Representantes Nacionais e do Pessoal Internacional, assinada em (...), em 20 de setembro de 1951, entre a República Portuguesa e a Organização do Tratado (...), aprovado por Resolução da Assembleia da República (...).

25. Face ao exposto, deve considerar-se que a (...) é, efetivamente, uma organização internacional devidamente reconhecida pela República Portuguesa.

26. Quanto aos limites e condições da isenção, para efeitos do consignado na parte final da alínea m) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, cumpre realçar que o n.º 2 do artigo 6.º do referido Acordo Suplementar, consagra uma isenção generalizada de impostos, de que beneficia Agência (...) no que concerne à aquisição de mercadorias ou serviços na República Portuguesa.

27. De acordo com a descrição feita no pedido, e nos termos do documento junto em anexo (designado por "(...) unclassified") é-nos permitido constatar que a (...) procede a uma aquisição de serviços nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA.

28. De acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 185/86, de 14 de julho, a concessão da isenção prevista na alínea m) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, nas prestações de serviços, opera de forma direta, quando o destinatário do benefício estiver estabelecido no território da Comunidade, mediante a apresentação do certificado de isenção do IVA referido no artigo 51.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, com a identificação da pessoa ou organismo e a declaração dos bens e serviços a adquirir, carimbado pela autoridade competente do Estado-Membro de acolhimento, salvo se este tiver dispensado o destinatário da obrigação de carimbar o certificado.

29. Por outro lado, cumpre fazer referência ao disposto no ponto 3 da Orientação da Comissão, resultante da 98.º reunião do Comité IVA, de 18 de março de 2013, que Portugal aprovou, segundo o qual, quando o adquirente dos bens ou serviços não se encontra em condições de apresentar o certificado de isenção no momento da aquisição de bens ou serviços que se encontram isentos, ao abrigo do artigo 151.º da Diretiva IVA, o Comité IVA, de forma quase unânime, acorda que, salvo em caso de aplicação de outra isenção, o fornecedor deverá liquidar IVA na operação. Todavia, quando o certificado devidamente preenchido lhe seja entregue pelo adquirente, o fornecedor tem o direito a regularizar o imposto nos termos e condições aplicáveis na legislação do Estado-Membro respetivo.

III - CONCLUSÃO

30. Face ao quadro normativo supra exposto, e à questão concretamente colocada, cabe concluir o seguinte:

(i) Os cursos de formação online, realizados ao vivo (live streaming) pela Requerente à (...), não sendo efetuados de forma automatizada (pré-gravados), são operações que não se enquadram no conceito de serviços prestados por via eletrónica, previsto no n.º 1 do artigo 7.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011. Deste modo, têm enquadramento da alínea i) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA, sendo localizados/tributados no local onde se encontra estabelecido o adquirente não sujeito passivo, isto é, na Bélgica.

(iii) Os serviços de formação realizados presencialmente, têm enquadramento na alínea f) do n.º 10 do artigo 6.º do CIVA, sendo localizados/tributáveis em território nacional,

pelo que cabe aferir se beneficiam de enquadramento em algum norma de isenção, nomeadamente, na prevista na alínea m) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

(iv) Para efeitos de aplicação da aludida isenção, cabe referir que o n.º 2 do artigo 6.º do Acordo Suplementar, melhor identificado no ponto 24 da presente informação, consagra uma isenção generalizada de impostos, de que beneficia Agência (...) no que concerne à aquisição de mercadorias ou serviços em Portugal.

(v) De acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 185/86, de 14 de julho, a concessão da isenção prevista na alínea m) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, nas prestações de serviços, opera de forma direta, quando o destinatário do benefício estiver estabelecido no território da Comunidade, mediante a apresentação do certificado de isenção do IVA referido no artigo 51.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, com a identificação da pessoa ou organismo e a declaração dos bens e serviços a adquirir, carimbado pela autoridade competente do Estado membro de acolhimento, salvo se este tiver dispensado o destinatário da obrigação de carimbar o certificado.

(vi) Assim, a Requerente encontra-se em condições de isentar as prestações de serviços de formação, localizadas em território nacional, caso a Agência (...) entregue o certificado previsto no artigo 51.º do Regulamento de Execução devidamente preenchido.

(vi) Caso não o faça, a Requerente liquida IVA na fatura a titular a prestação de serviços à taxa normal (23%), prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

(vii) Todavia, se posteriormente, o certificado devidamente preenchido lhe for entregue pelo adquirente, a Requerente tem o direito a regularizar o imposto no campo 40 da Declaração Periódica, respeitante ao período em que emitir a nota de crédito a retificar a fatura com liquidação de imposto (pelo valor do imposto liquidado) nos termos do n.º 7 do artigo 29.º e n.º 6 do artigo 36.º, ambos do CIVA. Note-se que esta regularização depende do cumprimento dos requisitos no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, ou seja, a Requerente deve ter na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem a qual a retificação considera-se indevida.