

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Artigo 9.º; alínea 10)

Assunto: **Isenções** – Serviços de formação – Operações conexas

Processo: **nº19774**, por despacho de 26-02-2021, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: **I - QUESTÃO APRESENTADA**

1. A Requerente, criada recentemente, tem como objeto social a formação profissional, outras atividades de consultoria e comércio a retalho.

2. Está neste momento em processo de acreditação pela Direção Geral do Emprego e das Relações de Trabalho (DGERT). Uma vez que após a acreditação por aquela entidade, a empresa passa a usufruir da isenção de IVA prevista na alínea 10) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), vem questionar se as seguintes operações que vai realizar se encontram abrangidas pela citada isenção:

- i) Elaboração do diagnóstico de necessidades de formação efetuado a empresas e outras entidades formadoras;
- ii) Acompanhamento técnico-pedagógico efetuado a empresas e outras entidades formadoras;
- iii) Deslocações de formadores para formação efetuada a empresas e outras entidades formadoras;
- iv) Colocação à disposição de manuais e outros materiais pedagógicos aos formandos e a outras entidades formadoras e a eles faturados; e,
- v) Colocação à disposição de vestuários aos formandos e a outras entidades formadoras e a eles faturados (formação na área agrícola).

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA (CIVA)

3. A alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, sujeita a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, definindo, por sua vez, o n.º 1 do artigo 4.º do Código, o conceito de "*prestação de serviços*" para efeitos deste imposto.

4. A alínea 10) do artigo 9.º do mesmo Código isenta de imposto "As prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional, bem como as prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didático, efetuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes".

5. Reúne a condição enunciada na última parte da citada alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, a entidade formadora que esteja certificada pela DGERT - face ao quadro legal vigente, é, no geral, a entidade com competência para essa certificação, nos termos da Portaria n.º 851/2010, de 06/09, na atual redação, dada Portaria n.º 208/2013, de 26/06 - nas áreas indicadas no certificado.

6. A certificação determina, automaticamente, a aplicação da isenção prevista na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, pelo que a entidade certificada está obrigada a informar à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) que pratica operações isentas que não conferem o direito à dedução. Deve fazê-lo apresentando uma declaração de alterações, no prazo de 15 dias a contar da data da certificação, nos termos previstos no artigo 32.º e 35.º do CIVA.
7. Consultada a Listagem das entidades formadoras certificadas divulgada pela DGERT, através do seu site, <https://certifica.dgert.gov.pt/processo-de-certificacao1/pesquisa-de-entidades-formadoras-certificadas-pela-dgert.aspx> verifica-se que, à presente data, a Requerente não se encontra reconhecida por aquele organismo como entidade formadora.
8. A ausência de certificação determina que as operações de formação profissional realizadas pela entidade formadora não beneficiam da isenção da alínea 10) do artigo 9.º do CIVA. Consequentemente, deve liquidar imposto nos serviços de formação profissional que efetuar, nos termos gerais do CIVA.
9. Consultado o Sistema de Gestão e Registo e Contribuintes, verifica-se que a Requerente se encontra enquadrada no regime normal de tributação, com periodicidade trimestral por opção, desde 10/11/2020, pelo exercício da atividade principal de «Formação profissional» (CAE 85591), e pelas atividades secundárias de «Outras atividades de consultoria para os negócios e a gestão» (CAE 70220) e «Comércio a retalho em bancas, feiras e unidades móveis de venda, de têxteis, vestuário, calçado, malas e similares» (CAE 47820), utilizando o método da afetação real de bens e serviços.
10. Contudo, dado que a Requerente ainda não se encontra certificada como entidade formadora pela DGERT, todas as operações que realiza e pelas quais se encontra registada em IVA, são sujeitas a imposto e dele não isentas, devendo liquidar o respetivo imposto em todas as operações.
11. Uma vez que assinalou na declaração de início de atividade que, também, efetua operações que não conferem o direito à dedução (isentas), encontra-se incorretamente enquadrada como sujeito passivo "misto", o que deve corrigir, apresentando uma declaração de alterações assinalando que todas as operações conferem o direito à dedução.
12. Só após a certificação como entidade formadora nos serviços de formação profissional pela DGERT, nas áreas indicadas no certificado, é que a Requerente deve, então, apresentar nova declaração de alterações, no prazo de 15 dias, indicando que efetua ambos os tipos de operações (com direito a dedução e sem direito a dedução), e escolher o método de dedução que mais lhe aprouver (cf. artigo 23.º do CIVA).
13. Nesse caso, as prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional nas áreas indicadas no certificado, ficam abrangidas pela isenção prevista na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, cujas faturas, que deve obrigatoriamente emitir nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º, devem conter a menção, por exemplo, "Isento-Artigo 9.º do CIVA".
14. A citada alínea 10) do art.º 9.º, além das prestações de serviços de formação, prevê igualmente, que sejam abrangidas pela norma de isenção as transmissões de bens e prestações de serviços conexas com a formação, referindo, a título exemplificativo, o fornecimento de alojamento, alimentação e material didático.

15. Não obstante a referência expressa na norma, a qualificação das despesas como conexas com os serviços de formação deve atender aos critérios adotados pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) em termos de jurisprudência, na interpretação das disposições da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28/11/2006 (Diretiva IVA), que enquadram as normas de isenção previstas no artigo 9.º e, mais especificamente, em relação ao conceito de "prestações de serviços conexas". No que se refere, especificamente, à alínea 10) do artigo 9.º, a mesma tem correspondência na alínea i) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA. Refira-se que o citado artigo 132.º, n.º 1, alíneas a) a n) da Diretiva IVA correspondem ao artigo 13.º, A, alíneas a) a n) da Sexta Diretiva.

16. Tal como o Tribunal de Justiça já declarou, a alínea i) do n.º 1 do artigo 132.º da referida Diretiva não contém nenhuma definição do conceito de operações «estritamente conexas» com a formação (cf. acórdão de 20/06/2002, no processo C 287/00, n.º 46, ac. de 14/06/2007, no processo C-434/05, n.º 27, o ac. de 14/06/2007, no processo C 445/05, n.º 22, ou o ac. de 01/12/2005, C-394/04 e C-395/04, entre outros). Todavia, resulta dos próprios termos dessa disposição que a mesma não visa prestações que não apresentem qualquer conexão com "a educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou a reciclagem profissional" (acórdão Horizon College, C-434/05, n.º 27).

17. As prestações só são abrangidas pelo conceito de operações "estritamente conexas" com o ensino ou a formação, beneficiando assim do mesmo tratamento fiscal para efeitos da alínea i) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, quando forem efetivamente fornecidas enquanto prestações acessórias do ensino ou da formação, que constituem a prestação principal (cf. acórdão citado, n.º 28).

18. Resulta da jurisprudência que uma prestação pode ser considerada acessória de uma prestação principal quando constituir não um fim em si, mas o meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador (cf. acórdão citado, n.º 29), desde que observadas as seguintes condições (cf. acórdão citado, n.ºs 33 a 46):

- Tanto a prestação principal de ensino ou formação, como a entrega de bens ou a prestação de serviços estritamente conexas com essa operação, devem ser efetuadas por um dos organismos previstos na própria norma de isenção;
- Adicionalmente, como resulta da alínea a) do artigo 134.º da Diretiva IVA, cuja aplicação reveste carácter obrigatório para os Estados-Membros, as prestações de serviços estritamente conexas só podem beneficiar da isenção se forem indispensáveis à realização dessas operações isentas;
- Por último, por força da alínea b) do artigo 134.º da Diretiva IVA, as referidas prestações de serviços não devem constituir, essencialmente, uma fonte de receitas suplementares, sendo realizadas em concorrência direta com empresas comerciais. Em relação a esta condição e, tanto quanto se entende, ainda que o sujeito passivo acabe por auferir receitas em resultado da prestação dos serviços de, por exemplo, alimentação, alojamento e transporte, entende-se que a sua realização não visa, "essencialmente", a obtenção de receitas suplementares, em concorrência com outros operadores.

IV - CONCLUSÃO

19. Face ao exposto, se as prestações de serviços não reunirem todas as condições estabelecidas para serem qualificadas como "operações conexas" com os serviços de formação, não beneficiam da isenção prevista na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, pelo que deve ser liquidado imposto nessas operações.

20. Assim, a resposta às questões i), ii), iii), é negativa. São operações que não podem ser abrangidas pela isenção, uma vez que são prestações de serviços autónomas da formação tendo terceiros como destinatários, pelo que, claramente, não têm relação com a atividade de formação isenta aos formandos. Configurando prestações de serviços autónomas da formação, e alheias aos formandos, nem se coloca a questão da indispensabilidade das mesmas ou da melhoria das condições da formação.

21. Relativamente à questão iv), o alojamento, alimentação ou transporte são serviços tipicamente considerados como conexos com a formação, quando fornecidos aos formandos. Também o fornecimento aos formandos de material didático é considerado como transmissão de bens conexa com a formação.

22. A disponibilização do material pedagógico pela entidade formadora aos formandos, nomeadamente, sebatas compiladas pela própria entidade formadora isenta e exclusivas desta, configura uma operação conexa com a formação, abrangida pela isenção da alínea 10) do artigo 9.º do CIVA. Contudo, se o material pedagógico é fornecido a terceiros, a operação é excluída da isenção prevista na citada disposição, sendo sujeita a imposto. Quanto aos manuais, não sendo os mesmos elaborados no âmbito da formação, ou que sejam elaborados por terceiros, não constituem operações conexas com a formação, pelo que são, também, tributados.

23. Quanto à questão v), tem sido entendimento da Área de Gestão Tributária do IVA que a venda de vestuário (por ex. batas, aventais, "uniformes") não está abrangida pela isenção, não sendo considerada uma operação conexa com os serviços de formação, pois, o vestuário em si não releva na qualidade ou condições formativas dos formandos. Logo, a sua disponibilização é tributada, independentemente de os respetivos adquirentes serem formandos ou terceiros.