

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 10º

Assunto: Isenções - Formação profissional com certificação da DGERT

Processo: nº **12059**, por despacho de 2017-09-15, da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação da Diretora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

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, exerce a atividade para a área de negócio de formação profissional, certificada pela Direção Geral do Emprego e das Relações de Trabalho (DGERT).

2. Tendo em conta a Orientação Técnica n.º 11/2017, emitida pelo PO Competitividade e Internacionalização, acerca dos Projetos de Formação - Ação Modalidade Projetos Conjuntos, onde se lê que "Os serviços prestados no âmbito da formação, quer se trate de formação propriamente dita, quer de serviços com ela conexos e indispensáveis à sua execução, enquadram-se no âmbito de incidência objetiva da isenção referida no n.º 10 do art. 9.º do CIVA. Estando os serviços de consultoria intrinsecamente ligados à formação, não constituindo um fim em si mesmos, não podem ser consideradas prestações autónomas. Assim, devem ser entendidos como fazendo parte integrante da prestação de serviços de formação e seguir o mesmo enquadramento atribuído à operação principal. A fatura deve ser emitida pelo conjunto das prestações de serviços efetuadas (formação e consultoria) ou, caso seja separadamente, a consultoria deve sempre fazer referência à formação na qual se considera incluída", questiona, como entidade formadora certificada subcontratada por entidades promotoras (associações empresariais) de projetos cofinanciados de formação ação, se deve considerar todos os serviços em torno do projeto, isentos de IVA, nomeadamente os seguintes:

- i) "formação profissional teórica (em sala)";
- ii) "consultoria formativa (formação "on job" nas PME destinatárias do projeto";
- iii) "ajudas de custos/mapa de KM, imputadas segundo as deslocações de formadores e consultores que colaboram no projeto".

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

3. Consultado o Sistema de Gestão de Registo e Contribuintes, verifica-se que a exponente encontra-se enquadrada no regime de normal de periodicidade trimestral, desde 01/07/2015, sendo um sujeito passivo misto com afetação real de bens, pelo exercício a título principal, de «Outras atividades consultoria para os negócios e a gestão» (CAE 70220), e atividades secundárias, de «Formação profissional» (CAE 85591), «Atividades

de consultoria em informática» (CAE 62020), e «Comércio a retalho de outros produtos novos, em estabelecimentos especializados, n.e.» (CAE 47784),

4. Nos termos da al. a) do n.º 1 do art. 1.º do CIVA, estão sujeitas 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, 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.

5. Somente quando se determina que uma determinada operação está sujeita a imposto por se encontrarem verificados os pressupostos de incidência, cabe avaliar se a mesma pode (ou não) beneficiar de uma isenção prevista no Código.

6. Perante os serviços de formação profissional, há que atender ao disposto na al. 10) do art. 9.º do CIVA, que 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"*.

7. Reúne a condição enunciada na última parte da citada disposição a entidade formadora que esteja certificada pela DGERT (entidade que, face ao quadro legal vigente, é competente para essa certificação), nas áreas indicadas no certificado. Nesta circunstância, tem de informar a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) que pratica operações isentas que não conferem o direito à dedução, através de uma declaração de alterações, podendo renunciar à isenção optando pela tributação, nos termos da al. a) do n.º 1 do art. 12.º do CIVA.

8. No presente caso, a exponente foi certificada pela DGERT em 05/02/2016, pelo que, desde então está isenta de IVA, ao abrigo da al. 10) do art. 9.º do CIVA, relativamente às prestações de serviços de formação profissional que efetua nas áreas certificadas.

9. A isenção da al. 10) do art. 9.º do CIVA opera independentemente da formação ser ou não financiada por fundos nacionais ou comunitários, e abrange todas as prestações de serviços que consubstanciem o desenvolvimento da atividade formativa certificada.

10. Em conformidade, os serviços prestados pela exponente de formação profissional teórica (em sala) são isentos de IVA, ao abrigo da cita al. 10) do art. 9.º do CIVA.

11. Quanto à consultoria formativa ("formação «on job» nas PME destinatárias do projeto") referida pela exponente, uma vez que se trata da vertente prática da formação teórica, implementando no local e ambiente de trabalho do formando os conceitos e matérias aprendidas em aula, são também prestações de serviços de formação profissional, isentas de IVA ao abrigo da al. 10) do art. 9.º do CIVA, desde que constem do projeto cofinanciado de formação-ação e a estes se reportem.

12. Fora deste contexto, considera-se que as prestações de serviços de consultoria são prestações de serviços que não aproveitam de qualquer

isenção do art. 9.º do CIVA, designadamente da al. 10), sendo, consequentemente operações sujeitas a imposto à taxa de 23%, prevista na al. c) do n.º 1 do art. 18.º do CIVA.

13. Relativamente às ajudas de custo imputadas segundo as deslocações dos formadores e consultores que colaboram no projeto, a norma não se aplica aos formadores e consultores que prestam serviços às referidas entidades, sendo sujeitas a IVA e dele não isentas.

14. Nos termos da al. c), do n.º 6 do art. 16.º do CIVA, apenas, são excluídas do valor tributável "As quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas".

15. Esta disposição legal abrange as despesas suportadas em nome e por conta do cliente, constantes em faturas que tenham sido originariamente emitidas em nome do mesmo e lhe sejam, posteriormente, debitadas por quem as suportou.

16. Fora daquelas circunstâncias, se as despesas forem efetuadas em nome do formador (ou do consultor, como refere a exponente) e, por estes debitadas à entidade formadora, embora esse débito corresponda a um mero reembolso, por se considerar uma prestação de serviços nos termos do n.º 1 do art. 4.º do CIVA, dá lugar a liquidação de IVA pelo valor tributável referido no n.º 1 do art. 16.º, do CIVA, isto é, "(...) o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro", à taxa normal, nos termos da al. c) do n.º 1 do art. 18.º do CIVA.

17. Nesta situação, o IVA suportado pelos formadores (ou consultores) nas referidas despesas é dedutível, nos termos da al. c) do n.º 2 do art. 21.º do CIVA, sendo que o respetivo débito à entidade formadora é efetuado com liquidação de IVA à taxa correspondente.

18. Quanto ao direito à dedução para a entidade formadora, note-se que a al. c) do n.º 1 do art. 21.º do CIVA, determina a exclusão do direito à dedução do IVA contido nas "Despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo portagens", pelo que tais despesas não conferem o direito à dedução.

19. Com efeito, o n.º 1 do art. 21.º do CIVA elenca um conjunto de bens e serviços adquiridos que não são essenciais à prossecução de uma atividade económica ou, ainda que possam destinar-se à atividade prosseguida, são ou podem ser, facilmente utilizados para consumos particulares (neste sentido são as anotações ao art. 21.º do Código do IVA, Notas Explicativas e Legislação Complementar, INCM, EP, 1986).

III – CONCLUSÃO

20. As prestações de serviços de formação profissional efetuadas pela exponente nas áreas certificadas são isentas de IVA ao abrigo da al. 10) do art. 9.º do CIVA. No entanto, as prestações de serviços de consultoria só aproveitam da isenção se estiverem incluídas nas prestações de serviços de formação, constituindo, conjuntamente com a formação, uma operação única, compreendida na mesma contraprestação (projeto cofinanciado de formação-ação). Caso não façam parte do projeto cofinanciado de formação-ação, as prestações de serviços de consultoria ficam automaticamente

afastadas da isenção da al. 10) do art. 9.º do CIVA, sendo, consequentemente sujeitas a imposto e dele não isentas.

21. As despesas relativas às ajudas de custo com deslocações dos formadores e consultores, também não se consideram abrangidas pela isenção da al. 10) do mesmo art. 9.º, nem por qualquer outra isenção prevista no Código do IVA, sendo, consequentemente, sujeitas a imposto. Quanto ao respetivo direito à dedução, por imposição da al. c) do n.º 1 do art. 21.º do mesmo Código, o IVA contido naquelas despesas não confere esse direito.