

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 12º; al. c) do n.º 5 do art. 16º

Assunto: Renúncia à isenção – Formação profissional - Subsídios

Processo: nº 2827, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-01-03.

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ....A...», presta-se a seguinte informação.

### I - FACTOS APRESENTADOS

1. A Requerente tem como actividade principal a "Formação Profissional", com o CAE 85591, e como actividade secundária, "Outras Actividades Consultoria para os Negócios e a Gestão", com o CAE 70220.

2. Dado que é uma entidade formadora certificada, a actividade principal encontra-se isenta de IVA ao abrigo do n.º 10 do artigo 9º do CIVA. Por esse facto, o regime de IVA em vigor é o misto, com afectação real de todos os bens e serviços.

3. A Requerente pondera renunciar à isenção do IVA na actividade Formação Profissional. Se assim for, questiona se os subsídios à exploração (subsídios à formação profissional que em seu entender não são subsídios ao preço mas à estrutura de custos e à atribuição de bolsas de apoio aos respectivos formandos) a atribuir pelo POPH, no âmbito do Eixo 2 - Cursos EFA e Formações Modulares, estarão sujeitos, ou não, à liquidação de IVA?

4. Conforme solicitado por esta Direcção de Serviços, a Requerente enviou a seguinte documentação adicional: Formulário de candidatura junto do POPH à Tipologia 2.2 - Cursos de Educação e Formação de Adultos (EFA) e 2.3 - Formações Modulares Certificadas (FMC); Decisões de Aprovação pelo POPH e os respectivos Termos de Aceitação.

5. A Requerente esclareceu ainda que, o financiamento atribuído é composto por rubricas como encargos com formandos e formadores, encargos com outro pessoal afecto ao projecto, rendas, alugueres e amortizações de equipamentos afectos ao projecto, assim como despesas gerais (electricidade, água, etc.) e directas (manuais de formandos, material pedagógico, etc.).

6. Este financiamento a fundo perdido representa um subsídio à produção e à estrutura de custos e não ao preço, até porque os cursos EFA e os cursos de Formação Modular Certificada não têm um preço de mercado. São gratuitos e, como mencionado, atribuem uma bolsa aos participantes.

7. De acordo com a análise de Ofícios Circulados (por exemplo Of. N.º 077075, do SIVA, de 98-07-13), do parecer da OTOC e do ROC, é entendimento da Requerente, que o financiamento da formação profissional não se ajusta aos limites conceptuais da alínea c) do n.º 5 do art.º 16º do CIVA, que considera que as prestações de serviços sujeitas a imposto "apenas" incluem *"as subvenções directamente conexas com o preço de cada*

*operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações".*

**8.** Pelo exposto, solicita a qualificação dos referidos subsídios atribuídos pelo POPH e, por inerência, se estes devem ou não estar sujeitos a IVA no caso da actividade estar enquadrada no regime normal de IVA (através da renúncia à isenção).

**9.** A Requerente pondera renunciar à actual isenção do IVA na actividade Formação Profissional (n.º 10 do art.º 9º do CIVA), mas só o fará caso tenha a garantia de que os subsídios a receber não estarão sujeitos à liquidação de IVA. Caso contrário ficará impossibilitada de, por exemplo, atribuir aos formandos a totalidade da bolsa a que por lei têm direito, dado que uma parte ficará retida em sede de IVA.

## **II - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA**

**10.** Consultado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, verifica-se que a Requerente está inscrita para efeitos fiscais com a actividade principal de "Formação Profissional", CAE 85591 e com a actividade secundária de "Outras Actividades Consultoria para os Negócios e a Gestão", CAE 70220. Em sede de IVA, encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade trimestral, com o tipo de operações "Misto com afectação real de todos os bens".

**11.** Nos termos do art.º 9º, n.º 10 do CIVA, estão isentas de IVA, *"As prestações de serviços que tenham por objecto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didáctico, efectuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes."*

**12.** É pressuposto obrigatório para a aplicação da referida isenção, que as entidades em causa sejam reconhecidas como competentes nos domínios da formação e reabilitação profissionais. Este reconhecimento, designado por acreditação ou certificação, encontra-se actualmente regulado pela Portaria n.º 851/2010, de 6 de Setembro. A certificação, é o reconhecimento formal de que uma entidade detém competências, meios e recursos adequados para desenvolver actividades formativas.

**13.** Nos termos do Decreto-Lei n.º 210/2007 de 29 de Maio, a certificação das Entidades Formadoras é assegurada pela Direcção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho (DGERT). De acordo com a informação disponível no site da DGERT, a Requerente consta como entidade acreditada no domínio da formação.

**14.** A isenção estabelecida no art.º 9º, n.º 10 do CIVA, opera independentemente da formação ser ou não co-financiada pelo Fundo Social Europeu ou pelo Estado, e abrange todas prestações de serviços da Requerente, na medida em que consubstanciem o desenvolvimento da sua actividade formativa acreditada.

**15.** As operações abrangidas pela isenção prevista no n.º 10, do art.º 9º do CIVA, em virtude de não se encontrarem contempladas no art.º 20º do

mesmo Código, designam-se por isenções incompletas, pelo que, os sujeitos passivos não liquidam imposto nas operações que praticam nesse âmbito, mas também não têm direito a deduzir o imposto suportado nas aquisições de bens e serviços relacionados com essa actividade.

**16.** Sendo um sujeito passivo que exerce simultaneamente uma actividade isenta de imposto que não confere o direito à dedução, e um actividade tributada que confere esse direito, está obrigado à disciplina do art.º 23º do CIVA.

**17.** Relativamente ao Ofício - Circulado nº 77075, de 13/07/1998 da Direcção de Serviços do IVA, invocado pela Requerente na sua exposição, verifica-se que o mesmo se refere a "Subsídios e/ou compensações financeiras a fundo perdido para a criação de postos de trabalho", matéria que não tem paralelismo com a situação apresentada pela Requerente, pelo que do mesmo não pode resultar qualquer similitude entre os regimes de tributação adoptados.

**18.** Cumpre, assim, analisar se os subsídios auferidos pela Requerente constituem subsídios ao preço, ou seja, se se ajustam aos limites conceptuais estabelecidos na alínea c) do n.º 5 do art.º 16º do CIVA.

**19.** O Código do IVA define de forma clara o que constitui um subsídio ao preço. De acordo com alínea c) do n.º 5 do art.º 16º do CIVA, o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto inclui, *"As subvenções directamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações"*.

**20.** Da análise da candidatura ao financiamento do Fundo Social Europeu - Programa Operacional Potencial Humano (POPH), verifica-se que a mesma é submetida através da apresentação de um projecto detalhado do número acções de formação e formandos envolvidos, bem como dos custos calculados e discriminados por rubricas.

**21.** Por sua vez, da aprovação do projecto por parte do POPH, consta toda a informação relativa à estrutura de custos da formação, igualmente detalhada por rubricas, bem como do montante solicitado pela entidade beneficiária e respectivo montante aprovado. Este documento demonstra que foi realizada uma análise de controle e verificação por parte da entidade financiadora do fim a que se destina o subsídio atribuído, designadamente das acções de formação e número de formandos envolvidos.

**22.** Relativamente ao projecto "Cursos de Educação Formação de Adultos", a decisão de aprovação apresenta um resumo do projecto, com as respectivas datas de início e fim, respeitante a uma acção de formação destinada a catorze formandos desempregados.

**23.** De acordo com o termo de aceitação, a concessão do financiamento implica o integral cumprimento do projecto aprovado, por parte da entidade beneficiária, além de outras obrigações acessórias destinadas, designadamente, ao controle contabilístico e técnico-pedagógico, da execução das acções de formação subsidiadas.

**24.** Face ao exposto, verifica-se que o financiamento aprovado é determinado com referência às acções de formação que a entidade

beneficiária vai efectuar, tendo em conta o número de participantes e horas de formação, ou seja, o subsídio é atribuído de forma inequívoca, com referência ao volume dos serviços prestados.

**Conclusões:**

**25.** A Requerente é um sujeito passivo dos referidos no art.º 2º, n.º 1, alínea a) do CIVA, que tem como actividade económica principal a prestação de serviços de formação.

**26.** Uma vez que se trata de uma entidade acreditada pela DGERT, a actividade que exerce encontra-se abrangida pela isenção estabelecida no art.º 9º, n.º 10 do CIVA, que opera independentemente da formação ser ou não co-financiada pelo Fundo Social Europeu, e abrange todas prestações de serviços da Requerente, na medida em que consubstanciem o desenvolvimento da sua actividade formativa acreditada.

**27.** Nos termos do art.º 12º, n.º 1 al. a) do CIVA, os sujeitos passivos que efectuem as prestações referidas no n.º 10 do art.º 9º, podem renunciar à isenção, optando pela aplicação do imposto.

**28.** A renúncia à isenção origina a obrigação de liquidação do imposto em todas as operações tributáveis e, conseqüentemente, o direito à dedução geral do imposto suportado na aquisição de bens e serviços afectos às suas operações.

**29.** A opção pode ser exercida na declaração de início de actividade, ou posteriormente através de declaração de alterações, produz efeitos a partir da data da sua apresentação (cf. art.º 12º, n.º 2 do CIVA) e abrange o conjunto de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo no exercício da sua actividade de formação.

**30.** Os subsídios atribuídos à Requerente pelo Fundo Social Europeu e pelo Estado, constituem, nos termos da alínea c) do n.º 5 do artigo 16º do CIVA, o valor tributável da operação sujeita a imposto.

**31.** Uma vez exercido o direito de renúncia ao regime de isenção, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do art.º 12º do CIVA, a entidade formadora, ora Requerente, passa a poder deduzir o IVA suportado na aquisição de bens e serviços para a realização das operações, mas, em contrapartida, terá que liquidar IVA nas operações tributáveis a jusante, designadamente nos subsídios recebidos.