

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 9.º, al. 10)

Assunto: Formação - Serviços de formação prestados, porque não são objeto de pagamento de qualquer contrapartida por parte dos destinatários ou de terceiros, por serem realizados para fins estritamente comerciais, não configuram uma operação tributável em IVA

Processo: nº 10490, por despacho de 2016-09-12, do SDG do IVA, por delegação do Director 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 "... tem como atividade: A investigação, desenvolvimento, fabricação e comércio de cosméticos, produtos de beleza e higiene, perfumes, produtos afins e acessórios. O comércio por grosso e a retalho, importação e exportação; execução e planeamento de projetos para marcas de terceiros. A elaboração de cursos de formação profissional, gestão empresarial e respetivos recursos didáticos. A gestão de recursos humanos, produção de eventos e aluguer de máquinas e equipamentos, n.e.. E o arrendamento de bens imobiliários...". Encontra-se registada em IVA pelo exercício da atividade de 'Fabrico de perfumes, cosméticos e produtos de higiene' (CAE 20420) e de 'Formação profissional' (CAE 85591), enquadrada no regime normal de tributação, periodicidade mensal, desde 01/01/1995.

2. É uma empresa certificada pela DGERT (promovendo anualmente cerca de 60 cursos de formação profissional para cabeleireiros, alcançando cerca de 1000 formandos, através de duas Academias de formação (Porto e Figueira da Foz) para dar cursos de formação a profissionais, clientes ou não, cujos formadores são internos ou externos, nacionais ou internacionais.

3. Pela formação realizada, não fatura nem cobra qualquer valor aos seus formandos, clientes, porque estes adquirem produtos em maior quantidade mediante assinatura de contratos compromisso de volume de compras.

4. Assim, sendo as vendas resultantes das ações e situações atrás enumeradas, notando-se que os rendimentos sujeitos a imposto resultam da venda dos seus produtos sobre os quais é liquidado IVA, e cuja margem permite suportar todos os gastos associados, vem questionar sobre a possibilidade de deduzir o IVA relativo às seguintes situações:

- i) Refeições e viagens pagas aos seus clientes nos dias em que aqueles frequentam a respetiva formação (os mesmos têm estabelecimentos em todo o território nacional);
- ii) Transportes e estadias com clientes devidamente identificados que vão à formação;
- iii) Eventos feitos em território nacional onde é ministrada formação através

de equipas estrangeiras que cá vêm dar formação, onde são oferecidas refeições e deslocações, ações essas que chegam a atingir grupos entre 350 a 500 pessoas;

iv) Despesas inerentes ao funcionamento das Academias. Aos clientes com volumes de compras mais significativos dá formação à medida, com as respetivas despesas de materiais didáticos, deslocações, refeições, estadias, etc.;

v) Despesas com formadores externos que não são propriamente da área de cabelos, mas sim de gestão, atendimento ao público, marketing, etc., áreas que são de extrema importância para se saber aconselhar e produzir vendas;

vi) Aluguer de espaços extra Academias, sendo maioritariamente feito em salas de hotéis, alugadas propositadamente e especificamente para este fim;

vii) Compra de todo o material adquirido para as formações: cabeças técnicas de aprendizagem, ferramentas utilizadas tais como secadores, escovas, etc., material didático e seus consumíveis, despesas do aluguer de equipamento (no caso, uma impressora de grande porte para impressão dos manuais de formação e outros materiais didáticos);

viii) Despesas incorridas visando a certificação da empresa como formadora.

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

5. Consultado o Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes, confirma-se que, desde 05/02/2014, além do 'Fabrico de perfumes, cosméticos e produtos de higiene' (CAE 20420), vem exercendo a atividade de 'Formação profissional' (CAE 85591), encontrando-se enquadrada no regime normal de tributação, periodicidade mensal, tendo declarado que realiza operações que conferem o direito à dedução.

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

7. Para que ocorra a sujeição a IVA, é portanto necessário, estarem verificados os pressupostos de incidência objetiva, subjetiva e territorial do imposto, ou seja, estar-se perante transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas a título oneroso, por um sujeito passivo do IVA agindo nessa qualidade e que, por força das regras de localização das operações, estas se considerem localizadas em território nacional.

8. Neste sentido, em regra, a sujeição a IVA das prestações de serviços (bem como das transmissões de bens), depende de as mesmas terem sido efetuadas a título oneroso. De acordo com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), o conceito de "prestação de serviços efetuada a título oneroso" pressupõe a existência de um nexo direito entre a prestação de serviços e a contrapartida recebida pelo sujeito passivo.

Tal nexó é demonstrado quando exista entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica no âmbito da qual se trocam prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo do serviço fornecido ao beneficiário.

9. Contudo, são também sujeitas a IVA determinadas operações pelas quais não é recebida pelo sujeito passivo qualquer contrapartida real. Assim, de acordo com o n.º 2 do art. 4.º do CIVA, certos serviços gratuitos prestados por sujeitos passivos do imposto são equiparados a serviços prestados a título oneroso, ficando, portanto, sujeitos a IVA, como é o caso das *"prestações de serviços a título gratuito efetuadas pela empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do seu pessoal, ou em geral para fins alheios à mesma"*, previstas na al. b) daquela disposição.

10. Resulta da jurisprudência do TJUE que, para aferir se determinada prestação de serviços gratuita efetuada pelo sujeito passivo é realizada para "fins alheios à empresa", há que verificar se a prestação em causa é realizada para fins privados do sujeito passivo, do seu pessoal ou de terceiros. Não se considera serem "fins alheios à empresa", o caso de serviços prestados de forma gratuita que visam satisfazer ou dar resposta a necessidades diretas da empresa, ainda que tais serviços possam, de forma acessória trazer algum benefício pessoal aos trabalhadores da empresa ou a terceiros.

11. No caso em apreço, de acordo com os elementos fornecidos pela exponente, os serviços de formação prestados por esta não são objeto de pagamento de qualquer contrapartida por parte dos destinatários ou de terceiros.

12. Além disso, não se subsumem na previsão da al. b) do n.º 2 do art. 4.º do CIVA, porquanto tais serviços gratuitos são realizados para fins estritamente comerciais, já que visam promover e incentivar as vendas dos produtos da empresa.

13. Por conseguinte, não estando em causa serviços prestados a título oneroso ou serviços gratuitos equiparados a serviços prestados a título oneroso, os serviços de formação em análise não configuram uma operação tributável sujeita a IVA.

14. Assinale-se que, unicamente quando se determine que uma determinada operação está sujeita a IVA por se encontrarem verificados os pressupostos de incidência, cabe avaliar se a mesma pode (ou não) beneficiar de uma isenção prevista ao Código do IVA.

15. Perante os serviços de formação profissional que estejam sujeitos a tributação em sede de IVA, 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, efetuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes.

16. Reúne a condição enunciada na última parte da citada disposição a entidade formadora que esteja certificada pela Direção Geral do Emprego e das Relações de Trabalho (DGERT), entidade que, face ao quadro legal vigente, é competente para essa certificação. Nesta circunstância, tem de informar a Autoridade Tributária e Aduaneira através de uma declaração de

alterações e pode renunciar à isenção optando pela tributação, nos termos da al. a) do n.º 1 do art. 12.º do CIVA.

17. Na situação exposta, uma vez que os serviços de formação profissional realizados pela exponente não estão sujeitos a IVA [por não se tratarem de serviços prestados a título oneroso na aceção do n.º 1 do art. 4.º do CIVA, ou de serviços gratuitos equiparados a serviços prestados a título oneroso por não estarem reunidas as condições da al. b) do n.º 2 da mesma norma], não há que apreciar se aos mesmos é aplicável a isenção prevista na al. 10) do art. 9.º do CIVA, já que esta - como as demais isenções - só incide sobre operações que caem no âmbito de incidência do imposto.

18. Concomitantemente, só se pode verificar a opção pela tributação, relativamente a serviços que estejam sujeitos a IVA e isentos.

19. Assim, não estando os serviços de formação realizados pela exponente sujeitos a IVA não pode afirmar-se estarem os mesmos abrangidos pela isenção ou serem suscetíveis de renúncia à isenção.

20. No que se refere ao exercício do direito à dedução, estabelece o n.º 1 do art. 19.º do CIVA, que os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos.

21. O n.º 1 do art. 20.º do mesmo Código, determina que só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens e serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, bem como, para a realização das operações referidas na al. b) da mesma norma.

22. Com a referida disposição legal pretende-se que o imposto que onerou, a montante, determinados bens e serviços, só seja dedutível se o custo desses bens e serviços for repercutido nas receitas objeto de tributação a jusante, ou seja, é necessário que sejam essenciais à realização das operações tributáveis do sujeito passivo.

23. Vem sendo reiterado pelo TJUE, que o regime das deduções visa libertar o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. Deste modo o sistema comum do IVA procura garantir a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos seus fins ou resultados, desde que essas atividades estejam, elas próprias, sujeitas ao IVA.

24. O Tribunal de Justiça tem esclarecido ser necessária uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução para que o direito à dedução do IVA suportado seja reconhecido ao sujeito passivo e se possa determinar a extensão desse direito.

25. É possível, também o direito à dedução a favor do sujeito passivo, ainda que não exista uma relação direta e imediata entre uma operação a montante e uma ou várias a jusante, quando os custos dos serviços em causa façam parte das despesas gerais da atividade, sendo, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens ou dos serviços prestados. Por conseguinte, confere direito à dedução o imposto que onere os custos que tenham uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo.

26. Contudo, como evidencia o TJUE, tanto num caso como no outro, a existência de uma relação direta e imediata pressupõe que o custo das prestações a montante é incorporado, respetivamente, no preço das operações específicas a jusante ou no preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo sujeito passivo no âmbito das suas atividades económicas.

27. É inequívoco, no caso apresentado que, sendo os cursos de formação profissional gratuitos, não se verifica uma relação direta e imediata entre as aquisições de bens e serviços a eles destinados e a realização pelo sujeito passivo de operações tributadas a jusante.

28. Não obstante, quando tais custos integram as despesas gerais da atividade do sujeito passivo efetuadas para as necessidades das respetivas atividades tributáveis (no caso, a venda dos seus produtos), o IVA que os tenha onerado confere direito à dedução nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA, com as limitações estabelecidas no art. 21.º do mesmo Código.

29. Ainda que se cumpram as exigências para o direito à dedução previstas no art. 20.º do CIVA, isto é, que estejam em causa bens e/ou serviços necessários ou fundamentais para a prossecução da atividade, está excluído, nos termos do art. 21.º, do direito à dedução o imposto contido em determinadas despesas, nomeadamente: de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo e do seu pessoal, incluindo as portagens [al. c)]; de alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de receção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou partes de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais receções [al. d)].

30. Com efeito, o n.º 1 do art. 21.º do CIVA elenca um conjunto de bens e serviços cuja aquisição não se destina à prossecução de uma atividade económica ou, ainda que possam destinar-se à atividade prosseguida, são ou podem ser, facilmente utilizados, em fins de natureza pessoal.

31. No n.º 2 do mesmo art. 21.º, enuncia-se um conjunto de situações em que não se verifica a exclusão do direito à dedução.

32. Assim, em respeito pelo princípio da neutralidade, tal exclusão não pode ter lugar quando as despesas respeitem a bens ou serviços que constituam um meio de exploração ou sejam objeto da própria atividade do sujeito passivo, nos termos da al. a) do n.º 2 do art. 21.º.

33. No que respeita às despesas de alojamento, refeições, alimentação e bebidas, a al. b) desse preceito prevê que a exclusão não se verifica no caso de fornecimento ao pessoal da empresa, pelo próprio sujeito passivo, de alojamento, refeições, alimentação e bebidas, em cantinas economatos, e similares [quando não seja aplicável a tais serviços a isenção da al. 36) do art. 9.º do CIVA].

34. Na al. c) do n.º 2 do referido art. 21.º, permite-se a dedução do IVA suportado, entre outras, nas despesas com transportes, alojamento, alimentação e bebidas quando efetuadas por um sujeito passivo do imposto agindo em nome próprio mas por conta de um terceiro.

35. Nas alíneas d) e e) do n.º 2, é permitido o direito à dedução parcelar do IVA suportado naquelas despesas, respetivamente, para organizadores e participantes em congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e

eventos similares, quando estejam verificados determinados condicionalismos.

36. Para os organizadores daqueles eventos, permite-se a dedução de 50% do IVA suportado, desde que as despesas tenham sido efetuadas para as necessidades diretas dos participantes, resultem de contratos celebrados diretamente com o prestador dos serviços ou entidades legalmente habilitadas para o efeito e contribuam para a realização de operações tributáveis.

37. Por seu turno, aos participantes é permitido o direito à dedução de 25% do IVA suportado naquele tipo de despesas, quando estas resultem de contratos diretamente celebrados com o organizador do evento e contribuam para a realização de operações tributáveis do participante.

38. Na situação em análise, as despesas de alojamento, transportes e refeições suportadas pela exponente, sendo objeto de consumo final no quadro da sua atividade, ficam abrangidas pela exclusão do direito à dedução do IVA prevista nas alíneas c) e d) do n.º 1 do art. 21.º do Código do IVA.

39. A tais despesas não se aplicam as exceções previstas nas alíneas b), c) d) e e) do n.º 2 do art. 21.º, por não estarem verificadas as condições enunciadas em qualquer dessas disposições.

40. Com efeito, não estão em causa despesas de alojamento, refeições, alimentação e bebidas fornecidas ao pessoal da empresa em cantinas, economatos, dormitórios e similares, nos termos previstos na al. b) do n.º 2 do art. 21.º.

41. Da mesma forma, as despesas de transportes, alojamento e refeições não são efetuadas por conta dos clientes e a estes debitadas para obter o respetivo reembolso, afastando a aplicação da al. c) da mesma previsão.

42. Por outro lado, mesmo que se considerassem os cursos de formação profissional, eventos similares a seminários e conferências na aceção da al. d), não está verificada a condição aí imposta de tais despesas contribuírem comprovadamente para a realização de operações tributáveis.

43. De facto, sendo os serviços de formação profissional realizados pela exponente não sujeitos a IVA, não se verifica uma relação direta e imediata entre as aquisições de bens e serviços a eles destinados e a realização pelo sujeito passivo de operações tributadas a jusante.

Refira-se que a expressa inclusão na norma daquela exigência exclui a possibilidade de a mesma poder ser invocada como permitindo a dedução do imposto suportado nas despesas aí mencionadas como despesas gerais da atividade.

44. Finalmente, os clientes da exponente nunca poderiam beneficiar do disposto na al. e) do n.º 2 do art. 21.º, uma vez que não lhes são faturadas quaisquer despesas de transporte, alojamento e refeições, não suportando portanto IVA com tais despesas.

III – CONCLUSÕES

45. Tendo em conta os elementos disponibilizados pela exponente, no que respeita ao tratamento em IVA dos serviços de formação profissional que

realiza e à dedutibilidade do IVA com despesas efetuadas para a sua realização, conclui-se, o seguinte:

- i) Na situação exposta, os serviços de formação prestados pela exponente, porque não são objeto de pagamento de qualquer contrapartida por parte dos destinatários ou de terceiros, nem subsumem na previsão da al. b) do n.º 2 do art. 4.º do CIVA, por serem realizados para fins estritamente comerciais, não configuram uma operação tributável em IVA;
- ii) Não estando verificados os pressupostos de incidência objetiva do IVA nos serviços de formação realizados, não pode afirmar-se estarem os mesmos abrangidos pela isenção prevista na al. 10) do artigo 9.º do CIVA ou serem suscetíveis de renúncia à isenção, nos termos e condições estabelecidos na al. a) do n.º 1 e no n.º 2 do art. 12.º do mesmo Código;
- iii) Em matéria de direito à dedução, o n.º 1 do art. 20.º do CIVA estabelece como princípio a dedutibilidade do IVA suportado a montante pelo sujeito passivo nas aquisições de bens e serviços que se destinem a ser por si utilizados na realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas;
- iv) De acordo com a jurisprudência do TJUE, para ser reconhecido ao sujeito passivo o direito à dedução do IVA suportado e determinar a extensão desse direito, é necessário existir uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução;
- v) Por outro lado, ainda que não exista uma relação direta e imediata entre uma operação a montante e uma ou várias operações a jusante, é suscetível de direito à dedução o imposto que onere custos integrados nas despesas gerais de atividade do sujeito passivo;
- vi) Na situação em análise, sendo os cursos de formação profissional gratuitos, não se verifica uma relação direta e imediata entre as aquisições de bens e serviços a eles destinados e a realização pelo sujeito passivo de operações tributadas a jusante;
- vii) Não obstante, integrando tais custos as despesas gerais da atividade do sujeito passivo, efetuadas para as necessidades das respetivas atividades tributáveis (no caso, a venda dos produtos), o IVA que os tenha onerado confere direito à dedução nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA, desde que não se apliquem as exclusões estabelecidas no artigo 21.º do mesmo Código;
- viii) Com efeito, as despesas de alojamento, transportes e refeições suportadas pela exponente, estão abrangidas pela exclusão prevista nas alíneas c) e d) do n.º 1 do art. 21.º do CIVA, não conferindo por isso direito a dedução.