

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA
Artigo: 12.º.
Assunto: Actividade de formação profissional.
Processo: n.º 816, por despacho de 2010-07-02, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral dos Impostos.
Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...A...», presta-se a seguinte informação.

1. A ora Requerente encontra-se a exercer a actividade de formação profissional, para a qual se encontra acreditada pela DGERT.
2. Por força da acreditação, a ora Requerente ficou abrangida pelo regime de isenção do IVA, na actividade de formação profissional. Pelo que solicita informação sobre o tratamento em sede de IVA, caso opte pela renúncia à isenção, dado que recebe subsídios, nomeadamente do POPH (programa operacional do potencial humano). E caso opte pela renúncia à isenção do IVA, quando receber subsídios do POPH, estes são isentos de IVA, ou deve liquidar (por dentro) o IVA dos valores que receber.
3. Da consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes - Situação Cadastral Actual, verifica-se que a ora Requerente se encontra enquadrada no regime normal com periodicidade trimestral, pelo exercício de actividade - secundária - de Formação Profissional, com o tipo de operações Misto com afectação real de todos os bens.
4. Consultada a listagem das entidades acreditadas pela DGERT - Direcção Geral do Emprego e das Relações de Trabalho, através do seu site, verifica-se que a ora Requerente se encontra acreditada, por aquele organismo, como entidade formadora, para o triénio de 09/09/2009 a 08/09/2012.
5. Estabelece o n.º 10 do art. 9.º do CIVA que se encontram isentas de imposto *"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"*.
6. A referida isenção é aplicável às prestações de serviços que tenham por objecto a formação profissional quando efectuadas por organismos de direito público com competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais, ou por outras entidades, reconhecidas como tendo fins análogos pelos ministérios competentes, cujo princípio resulta do disposto na alínea i) do n.º 1 do art.º 132.º da Directiva do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (2006/112/CE), por reformulação da anterior Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977.
7. Assim sendo, os serviços prestados no âmbito da formação profissional beneficiarão da isenção se a entidade formadora estiver reconhecida como

entidade competente pela DGERT - Direcção Geral do Emprego e das Relações de Trabalho.

8. Por outro lado, o Decreto-Lei n.º 405/91, de 16 de Outubro, que define o regime jurídico da formação profissional inserida no mercado de emprego, estabeleceu como incumbência do estado a credenciação das entidades formadoras.

9. O Decreto Regulamentar n.º 15/96, de 23 de Novembro, que veio regular os apoios à formação, à inserção no mercado de trabalho e a estudos e a recursos didácticos a conceder no âmbito do Fundo Social Europeu (FSE) do Quadro Comunitário de Apoio (QCA), instituiu no seu art. 14.º, a criação de um sistema de acreditação das entidades que utilizem verbas desse Fundo para o financiamento da actividade formativa, tornando a acreditação das entidades uma condição necessária para o acesso às verbas disponíveis a partir de 1 de Junho de 1997.

10. A Portaria n.º 782/97, de 29 de Agosto, estabelece, nos termos do disposto nos n.ºs 2 e 3 do art. 4.º do supra mencionado Decreto Regulamentar, as normas e o processo de acreditação das entidades que utilizem verbas do FSE para financiamento da sua actividade. A acreditação efectuada nos termos da referida Portaria, é obrigatória para as entidades que concorrem à obtenção de verbas do FSE, as quais, para efeitos de IVA, eram já abrangidas pela isenção consignada no n.º 10 do art. 9.º do respectivo código, sendo facultativa nas restantes situações.

11. As operações abrangidas pela isenção prevista nos n.º 10, assim como as restantes consignadas no art. 9.º do CIVA, em virtude de não se encontrarem contempladas nos art. 20.º do mesmo diploma, 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. Isto é, o sujeito passivo tem de suportar o imposto que se mostrar devido nas respectivas aquisições de bens e serviços.

12. As isenções incompletas traduzem-se, assim, no facto de o operador económico não ser obrigado a liquidar imposto nas transmissões de bens ou prestações de serviços que efectuar, não podendo, em contrapartida, deduzir o imposto suportado nas aquisições. Este tipo de isenções, possuem carácter obrigatório para as operações enumeradas no art. 9.º do CIVA.

13. Os operadores económicos que realizem exclusivamente operações isentas nos termos do art. 9.º, sem direito à dedução do imposto suportado nas aquisições, não podem liquidar IVA aos seus clientes pelos serviços prestados, pelo que, as facturas por eles emitidas terão de conter a indicação de que as operações em causa estão isentas (vide art. 36.º n.º 5, alínea e).

14. Deste modo, o valor do imposto não dedutível faz parte do custo de aquisição e é, normalmente, incluído no preço de venda dos bens ou serviços. Esta característica, faz com que o operador económico não possa efectuar qualquer discriminação entre preço e imposto nas facturas que emitir.

15. Os sujeitos passivos que efectuem as prestações de serviços referidas, ou seja, prestações de serviços isentas nos termos do n.º 10 do art. 9.º do CIVA, poderão renunciar à isenção optando pela aplicação do imposto às suas operações de acordo com a alínea a) do n.º 1 do art. 12.º do CIVA.

16. A renúncia à isenção origina a obrigação de liquidação do imposto em todas as operações tributáveis e, conseqüentemente, o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços afectos às suas operações, com exclusão das situações previstas no art. 21.º do CIVA.

17. De salientar que a opção é exercida na declaração de início de actividade ou em declaração de alterações (n.º 2 do art. 12.º) e:

17.1. Abrange o conjunto de todas as operações enquadradas nessa isenção e efectuadas pelo sujeito passivo no exercício da sua actividade;

17.2. Produz efeitos a partir da data da sua apresentação e nunca retroactivamente;

17.3. Obriga o sujeito passivo a permanecer no regime porque optou durante o período de, pelo menos, cinco anos (n.º 3 do art. 12.º).

18. Se, passados cinco anos, o sujeito passivo desejar o seu regresso à situação inicial de isenção deve (n.º 3 do art. 12.º):

18.1. Dar conhecimento de tal opção através da declaração de alterações, a apresentar durante o mês de Janeiro de um dos anos seguintes àquele em que se tiver completado o prazo do regime de opção, facto que produzirá efeitos a partir de 1 de Janeiro do ano da sua apresentação;

18.2. Tributar as existências remanescentes e regularizar, nos termos do n.º 5 do art. 24.º, as deduções referentes a bens do activo immobilizado.

19. Se o direito de opção for exercido, as prestações de serviços isentas de imposto e que não conferem o direito à dedução, como acontece com as subvenções atribuídas pelo FSE e/ou Estado, e uma vez que têm a natureza de contraprestação, constituem o valor tributável, nos termos da alínea c) do n.º 5 do art. 16.º do CIVA, das operações sujeitas a imposto.

20. Face ao exposto, o imposto suportado no âmbito de acções de formação profissional, pelas entidades formadoras (devidamente reconhecidas pelas entidades competentes, e por esse facto isentas ao abrigo do n.º 10 do art. 9.º do CIVA), que não tenham renunciado à isenção, não é susceptível de dedução, pelo que o sujeito passivo no caso de exercer operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, terá de optar pela aplicação de um dos métodos previstos no art. 23.º do CIVA, e faz parte do valor das operações, e como tal, elegível como custo para efeitos de financiamento.

21. No entanto, as entidades formadoras que renunciarem ao regime de isenção, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do art. 12.º do CIVA, passam a poder deduzir o IVA suportado para a realização dessas operações, mas, em contrapartida, terão que liquidar IVA nas operações a jusante, bem como nos subsídios recebidos.