

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 6.º

Assunto: Localização de operações - Prestação de serviços de formação e de outros serviços relacionados - análise do conceito de "prestações conexas" com a formação

Processo: n.º **6428**, por despacho de 2015-03-27, 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 art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...**A**...», presta-se a seguinte informação.

I - MATÉRIA OBJETO DE APRECIÇÃO

1. Conforme informação disponibilizada, a Requerente é uma cooperativa de ensino que tem como objeto a formação profissional, sendo uma entidade reconhecida pela Direção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho (D.G.E.R.T.) e pelo Ministério da Educação e Ciência, para ministrar ações de formação.

2. Em sede de IVA, a empresa encontra-se registada no regime normal de periodicidade trimestral, declarando realizar operações tributadas em IVA que conferem direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços e operações isentas que não conferem esse direito.

3. A Requerente encontra-se a analisar a possibilidade de um novo contrato de formação com uma empresa sediada na Nigéria, para realizar três ações de formação em Portugal, nas áreas da mecânica, energias renováveis e reparação de eletrodomésticos, a 20 alunos nigerianos por ação, num total de 60 alunos. Encontram-se, ainda, compreendidas no contrato, as prestações de serviços de alojamento, alimentação e transporte local.

4. Conforme consta no artigo 4.º da minuta do contrato, encontra-se estabelecido o montante de honorários a faturar por cada prestação de serviços - formação, alojamento, alimentação e transporte -, o qual é fixado, em regra, em função de uma taxa por aluno e, no caso do transporte (do aeroporto para o local de formação e viagem de regresso), é fixado um montante global. Entende-se, assim, que não há qualquer débito de despesas incorridas pela Requerente em nome e por conta do cliente, o qual resultaria na imputação ao cliente dos montantes exatos das despesas, suportados por documentos emitidos em nome do cliente.

5. Em termos de procedimento em sede de IVA, a Requerente considera que a prestação de serviços que realiza é tributável no território português, por aplicação do disposto na alínea e) do n.º 8 do artigo 6.º do Código do IVA¹, beneficiando, contudo, da isenção prevista na alínea 10) do artigo 9.º,

¹ Nos termos desta disposição, são tributáveis as prestações de serviços "relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso, que tenham lugar no território nacional".

relativa à prestação de serviços de formação profissional, bem como às transmissões de bens e prestações de serviços conexas.

6. Em face do exposto, iremos tecer os nossos comentários quanto ao regime de IVA aplicável às prestações de serviços em apreço.

II - ENQUADRAMENTO APLICÁVEL EM SEDE DE IVA

7. Nos termos do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA, estão sujeitas a este imposto *"as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal"*, definindo o n.º 1 do artigo 4.º o conceito de *"prestação de serviços" como "as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens"*.

8. Sendo os serviços contratualizados prestados a uma entidade não sediada em território português, há que atender às regras de localização para determinar o local de tributação das operações, as quais se encontram estabelecidas no artigo 6.º do Código do IVA. A este respeito, importa recordar que no n.º 6 do artigo 6.º são estabelecidas as regras gerais e que nos n.os 7 e segs. do mesmo artigo se encontram previstas as conexões específicas. Tal como tem sido referido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia ("Tribunal de Justiça") na interpretação que tem efetuado das normas da Diretiva do IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, relativa ao sistema comum do IVA) que correspondem às referidas disposições do artigo 6.º, não existe qualquer primado das regras gerais sobre as conexões específicas. A questão que se coloca em cada situação concreta é a de saber se a mesma se enquadra nas regras específicas; se tal não se verificar, é aplicável uma das regras gerais (acórdãos de 26 de setembro de 1996, Duda, C 327/94, Colect., p. I 4595, n.º 21; de 6 de março de 1997, *Linthorst, Pouwels en Scheres*, C 167/95, Colect., p. I 1195, n.º 11; de 12 de maio de 2005, RAL (*Channel Islands*) e o., C-452/03, Colect., p. I-3947, n.º 24; de 9 de março de 2006, *Gillan Beach*, C-114/05, p. I-2429, n.º 15).

9. No sentido de determinar o âmbito de aplicação das regras de localização, deve-se atender à respetiva finalidade. Assim, conforme ressalta do terceiro considerando da Diretiva n.º 2008/8/CE, que alterou significativamente a Diretiva do IVA em matéria de localização das operações, com efeitos a 1 de janeiro de 2010, *"Relativamente a todas as prestações de serviços, o lugar de tributação deverá, em princípio, ser o lugar onde ocorre o seu consumo efetivo."* Contudo, ressalva-se o facto de poderem ser previstas exceções a este princípio geral, *"(...) tanto por motivos administrativos como por motivos políticos."* Nos casos em que os destinatários dos serviços são empresas, que desenvolvem uma atividade económica, os serviços adquiridos encontram-se relacionados com a atividade da empresa, sendo, por isso, incorporados na produção de bens ou na prestação de serviços, e incluídos no custo de produção/realização dos mesmos. Nesta medida, afigura-se legítimo considerar que os serviços prestados às empresas são objeto de utilização ou consumo no lugar onde o destinatário dos serviços exerce a sua atividade. Contudo, em conformidade com o disposto no sexto considerando da Diretiva n.º 2008/8/CE, e tal como previsto no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto, que transpôs para o ordenamento jurídico nacional as alterações ao regime de localização, *"as regras gerais atrás*

assinaladas comportam várias exceções, aplicáveis a certos serviços especificamente identificados, os quais, pela sua natureza, atenta a preocupação de assegurar tanto quanto possível, a respetiva tributação no país do consumo, justificam a consagração de critérios de conexão diversos dos que constituem as regras gerais de localização das prestações de serviços."

10. Neste sentido, estabeleceu-se que no caso das prestações de serviços a entidades que exerçam uma atividade económica, *"relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso"*, o critério de conexão que melhor alcançaria esse desiderato seria o do local onde esses eventos tenham lugar e não onde o destinatário dos serviços exerce a sua atividade.

11. Nos termos do acórdão *Gillan Beach*, já referido, n.os 20 a 24, o Tribunal de Justiça aponta as seguintes características comuns às atividades expressamente enumeradas nesta norma específica, incluindo as "atividades similares":

- As diferentes categorias de serviços indicadas na disposição em apreço caracterizam-se pelo carácter complexo de cada uma delas, compreendendo vários serviços;
- Têm normalmente uma pluralidade de destinatários, ou seja, o conjunto de pessoas que participa, a vários títulos, em atividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, docentes ou recreativas;
- São geralmente exercidas no âmbito de manifestações pontuais; e
- Os locais onde essas manifestações ocorrem são normalmente locais precisos e fáceis de identificar.

12. No que respeita às características essenciais dos serviços respeitantes ao acesso a estas manifestações, o n.º 1 do artigo 32.º do Regulamento de Execução (nº 282/2011, de 15 de março) estabelece que os mesmos *"consistem na concessão do direito de acesso a uma manifestação em troca de um bilhete ou remuneração, incluindo uma remuneração sob a forma de assinatura, bilhete de época ou quotização periódica."* Não se encontram aqui abrangidos a utilização de instalações, tais como salas de ginástica ou outros recintos, em troca do pagamento de uma quotização. Adicionalmente, os serviços acessórios do direito ao acesso às manifestações em causa, nos termos do artigo 33.º do Regulamento de Execução, são prestados a título oneroso à pessoa que assiste a uma manifestação, incluindo, nomeadamente, a utilização de vestiários ou instalações sanitárias, mas não incluem os meros serviços de intermediação respeitantes à venda de bilhetes.

13. Em relação ao caso em apreço, a Requerente refere que considera de aplicar a norma de conexão específica, estabelecida na alínea e) do n.º 8 do artigo 6.º do Código do IVA, a um eventual acordo que designa por *"contrato de formação"*, o qual consiste em prestar serviços de formação em Portugal a alunos nigerianos, em que se inclui o alojamento e alimentação, o que implicaria que os mesmos seriam tributáveis em Portugal. Contudo, apenas os montantes relativos à formação são passíveis de qualificar como pagos a título de acesso a prestações de serviços similares ao ensino, encontrando-

se, assim, abrangidos pelo disposto na referida regra específica.

14. Não obstante, no que respeita aos serviços de alojamento, alimentação e transporte, os mesmos são tributáveis em território nacional, por aplicação de outras regras de conexão específicas, nomeadamente as estabelecidas nas seguintes alíneas do n.º 8 do artigo 6.º: **(i)** alínea a), que abrange a *"prestação de serviços de alojamento efetuadas no âmbito da atividade hoteleira"* sita no território nacional; **(ii)** alínea b), relativa aos serviços de transporte de passageiros no território nacional; **(iii)** alínea c), referente às prestações de serviços de alimentação e bebidas, realizadas no território nacional.

15. Tendo-se concluído que as prestações de serviços são localizadas em território nacional, há que determinar quais os regimes de tributação que lhes são aplicáveis. Em relação às prestações de serviços relativas à formação, e tal como refere a Requerente, será de aplicar a isenção estabelecida na alínea 10) do artigo 9.º, nos termos da qual são isentas de IVA as *"prestações de serviços que tenham por objecto a formação profissional, (...) efectuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes"*, uma vez que se encontram verificados os requisitos objetivos e subjetivos para a sua aplicação, isto é, o objeto contratual visa a prestação de serviços de formação, por uma entidade reconhecida para o efeito pelas entidades competentes.

16. Adicionalmente, a alínea 10) do artigo 9.º prevê, igualmente, que sejam abrangidas pela norma de isenção as transmissões de bens e prestações de serviços conexas com a formação, referindo-se, a título exemplificativo, o fornecimento de alojamento e alimentação. Não obstante a referência expressa na norma, a qualificação das despesas como conexas com os serviços de formação deverá atender, caso a caso, aos critérios interpretativos que o Tribunal de Justiça tem produzido em termos de jurisprudência, na interpretação que efetua das disposições da Diretiva do 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 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.

17. Assim, a título preliminar, há que recordar que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, os termos empregues para designar as isenções referidas no artigo 132.º da Diretiva IVA são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo (acórdãos de 20 de junho de 2002, Comissão/Alemanha, C 287/00, Colect., p. I 5811, n.º43, e de 26 de maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello, C 498/03, Colect., p. I 4427, n.º 29). Acresce que as referidas isenções constituem conceitos autónomos do direito comunitário, os quais têm como objetivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado Membro para outro (acórdãos de 25 de fevereiro de 1999, CPP, C 349/96, Colect., p. I 973, n.º15, e de 8 de março de 2001, Skandia, C 240/99, Colect., p. I 1951, n.º 23).

18. Além disso, o artigo 132.º da Directiva IVA visa isentar de IVA certas atividades de interesse geral. Essa disposição, no entanto, não exclui da aplicação do IVA todas as atividades de interesse geral, mas unicamente as que nela são enumeradas e descritas de forma expressa (v., nomeadamente, acórdãos de 12 de novembro de 1998, *Institute of the Motor Industry*, C 149/97, Colect., p. I 7053, n.º 18, e de 20 de novembro de 2003, *Taksatorringen*, C 8/01, Colect., p. I 13711, n.º 60).

19. 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 (...) estreitamente conexas» com a formação (acórdãos Comissão/Alemanha, já referido, n.º 46 e de 14 de junho de 2007, *Horizon College*, Colect., p. I-4793, n.º 27). Todavia, resulta dos próprios termos dessa disposição que esta 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*, já referido, n.º 27).

20. Por isso, as prestações só são abrangidas pelo conceito de "operações [...] estreitamente 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 como prestações acessórias do ensino ou da formação, que constituem a prestação principal (v., por analogia, acórdãos de 11 de janeiro de 2001, Comissão/França, C-76/99, Colect., p. I-249, n.os 27 a 30, de 6 de novembro de 2003, *Dornier*, C-45/01, Colect., p. I-12911, n.os 34 e 35, de 1 de dezembro de 2005, *Ygeia*, C-394/04 e C-395/04, Colect., p. I-10373, n.os 17 e 18, e *Horizon College*, já referido, n.º 28).

21. 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 (v., neste sentido, nomeadamente, acórdãos de 22 de outubro de 1998, *Madgett e Baldwin*, C 308/96 e C 94/97, Colect., p. I 6229, n.º 24, CPP, já referido, n.º 30, *Dornier*, já referido, n.º 34, *Ygeia*, já referido, n.º 19, e *Horizon College*, já referido, n.º 29), desde que observadas as seguintes condições (*Horizon College*, já referido, n.os 33 a 46):

i) Tanto a prestação principal de ensino ou formação, como a entrega de bens ou a prestação de serviços estreitamente conexas com essa operação, devem ser efetuadas por um dos organismos previstos na própria norma de isenção. Com efeito, como resulta do próprio texto da norma, para que as prestações de serviços em causa possam beneficiar da isenção prevista, é necessário que sejam efetuadas por um organismo de direito público com finalidades educativas ou por outro organismo que o Estado-Membro em causa reconheça ter finalidades análogas. No caso em apreço, os serviços de alojamento, alimentação e transporte, ainda que fornecidos através da Requerente, não se encontram compreendidos no objeto da sua atividade licenciada e que beneficia de isenção, pelo que se entende que não devem ser abrangidos pelo mesmo regime fiscal.

ii) 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 estreitamente conexas só poderão beneficiar da isenção se forem indispensáveis à realização dessas operações isentas.

Para que possa ser qualificada desse modo, as prestações de serviços estreitamente conexas devem ser de uma natureza ou qualidade tais que, sem recorrer a esse serviço, não seria possível assegurar que a formação fosse ministrada pela Requerente ou que essa formação não tivesse para os estudantes um valor equivalente à situação em que a Requerente não recorresse a esses serviços. No caso dos serviços em apreço, ainda que as mesmas possam ser consideradas úteis para a realização das ações de formação *"in casu"*, não são indispensáveis para atingir o objetivo visado por estas - a formação dos estudantes com vista a permitir-lhe exercer uma atividade profissional - e, portanto, não poderá ser abrangida pela referida isenção.

iii) 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 a Requerente acabe por auferir receitas em resultado da prestação dos serviços de alimentação, alojamento e transporte, entende-se que a sua realização não visa, "essencialmente", a obtenção de receitas suplementares, em concorrência com outros operadores.

22. Acresce, ainda, referir que o Tribunal de Justiça conclui, no acórdão de 13 de outubro de 2005, litígio que opõe o Finanzamt à iSt, no processo C-200/04, que *"quando um operador económico oferece aos seus clientes, além das prestações relacionadas com a formação e a educação linguísticas, prestações de viagem cuja realização não pode deixar de se repercutir sensivelmente no preço global praticado, como o transporte para o Estado de destino e/ou a estadia neste, essas prestações não podem ser equiparadas a prestações de serviços puramente acessórias". "Nestas condições, o artigo 26.º da Sexta Directiva (atual artigo 306º da Directiva IVA) deve ser interpretado no sentido de que é aplicável a um operador económico que ofereça serviços que consistem na organização de viagens linguísticas e de estudos no estrangeiro, e que, em contrapartida do pagamento de um preço global, forneça, em nome próprio, aos seus clientes uma estadia no estrangeiro de três a dez meses, recorrendo para este efeito às prestações de serviços de outros sujeitos passivos."*

23. *"Segundo a jurisprudência, as razões subjacentes ao regime especial aplicável às agências de viagens e aos organizadores de circuitos turísticos constante do artigo 26.º da Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, são igualmente válidas quando o operador económico não é uma agência de viagens ou um organizador de circuitos turísticos na acepção geralmente atribuída a esses termos, mas efectua operações idênticas no quadro de outra atividade"* (acórdão 200-04).

24. Em face do exposto, conclui-se que uma vez que as prestações de serviços relativas ao alojamento, alimentação e transporte não verificam todas as condições estabelecidas para qualificar como "operações conexas" com serviços de formação, não beneficiam da isenção prevista na alínea 10) do artigo 9.º.

25. Deste modo, verificando-se que as prestações de serviços relativas ao alojamento, alimentação e transporte são efetuadas pela requerente em

nome próprio, recorrendo, para o efeito, aos serviços de terceiros, ficam abrangidas pelo regime especial de tributação das agências de viagens (Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de julho), localizando-se a operação em território nacional, uma vez que a exponents tem a sua sede em território nacional.

III – CONCLUSÕES

26. Os serviços de formação são tributáveis em território nacional por aplicação da regra de conexão específica, estabelecida na alínea e) do n.º 8 do artigo 6.º do Código do IVA, dado tratarem-se de serviços similares ao ensino; contudo, a aplicação desta disposição é restrita aos montantes a pagar respeitantes à formação, que, nesta circunstância, revestem a natureza de prestações de serviços relativas ao acesso à formação. Não obstante serem localizados neste território, os serviços de formação são isentos nos termos da alínea 10) do artigo 9.º do Código do IVA (verificando-se as condições aí estabelecidas).

27. No que respeita aos serviços de alojamento, transporte e alimentação ficam abrangidos pelo regime especial de tributação das agências de viagens previsto no Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de julho, se prestados nas condições definidas no respetivo artigo 1.º, pelo que são tributáveis no território nacional, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.

28. Não se verificando as condições para aplicação do regime especial, mantém-se a tributação em território nacional dos referidos serviços por força da aplicação das regras previstas nas alíneas a), b) e c) do n.º 8 do art.º 6.º do CIVA.