

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al. 10) do art. 9.º

Assunto: Isenções - Prestações de serviços de formação/consultoria prestadas no âmbito dos projetos cofinanciados, bem como os serviços prestados pelas entidades formadoras subcontratadas.

Processo: nº **12326**, por despacho de 2018-03-07, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, apresentado nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, pelo sujeito passivo, cumpre prestar a seguinte informação:

I - Descrição sucinta da questão em apreço

1. A Requerente é uma associação de direito privado, sem fins lucrativos, à qual foi reconhecido o estatuto de utilidade pública e tem como objetivo representar, defender, promover e estudar os interesses económico-sociais das entidades que no seu distrito exerçam ou representem qualquer atividade de natureza industrial ou conexas.

No âmbito da sua atividade realiza serviços de formação profissional, a qual está reconhecida pela DGERT, em diversas áreas, com competência nos domínios da formação e reabilitação profissional.

Candidatou-se a projetos conjuntos de formação-ação [alínea j) do n.º 2 do artigo 42.º do RECI - Regulamento Específico do Domínio da Competitividade e Internacionalização - aprovado pela Portaria n.º 57-A/2015, de 27 de fevereiro].

Atendendo ao volume de formação, à obrigatoriedade de cumprimento das regras da contratação pública e à especificidade da formação-ação, cujas componentes de formação e consultoria são consideradas partes indissociáveis do mesmo processo formativo, considerou necessário subcontratar entidades formadoras/consultoras devidamente certificadas para executar toda a formação/consultoria nas áreas em que a própria requerente se encontra certificada, tendo sido igualmente subcontratadas entidades formadoras/consultoras devidamente certificadas para executar a formação/consultoria na área em que a requerente não possui a certificação (hotelaria e restauração).

A Requerente é a entidade promotora dos referidos projetos de formação-ação e tem como responsabilidade o seu desenvolvimento, acompanhamento e execução junto das entidades beneficiárias, as PME's, as quais receberão um incentivo não reembolsável correspondente a 90% dos custos totais elegíveis do projeto.

Enquanto entidade promotora do projeto, irá faturar às empresas beneficiárias duas componentes, incentivo para as empresas na modalidade "auxilium minimus (90%) e participação privada, a suportar pelas empresas beneficiárias do projeto (10%).

2. Pretende saber se a prestação de serviços de formação que irá efetuar, quer nas áreas em que se encontra certificada, quer na área em que não está

certificada (hotelaria e restauração), sempre com recurso a entidades externas certificadas nas referidas áreas se encontra, como é seu entendimento, abrangida pela isenção da alínea 10) do artigo 9.º do CIVA.

II - Enquadramento em sede de IVA

3. A Requerente encontra-se enquadrada em IVA como sujeito passivo do regime normal de IVA, com periodicidade mensal, exercendo atividade com o Código de Classificação de Atividade Económica (CAE) "94110 - Atividades de organizações económicas e patronais" (Principal) e "85591 - Formação profissional" (Secundário).

4. A questão que coloca prende-se com a aplicação da alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, norma que estabelece a isenção do imposto nas *"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"*.

A componente Consultoria

5. Desde logo, como decorre da própria norma, pretende-se abranger na isenção as prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, efetuadas por determinadas entidades.

No caso em apreço, além das prestações de serviços que têm por objeto a formação profissional, propriamente dita, estão presentes, também, serviços de consultoria, conexas ou acessórios à prestação principal.

6. A jurisprudência comunitária (o Acórdão C-434/05, de 2007/14/06, Horizon College; o Acórdão C-425/06, de 2008/02/21, Part Service SRL; o Acórdão C-253/07, de 2008/10/16, Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club e o Acórdão C-174/11, de 2012/11/15, Zimmermann, entre outros) estabeleceu um conjunto de critérios/requisitos necessários para que uma operação se possa considerar como conexas/acessória de uma outra operação principal.

Sinteticamente, apenas se podem considerar como prestações de serviços conexas/acessórias relativamente a uma prestação principal, as prestações de serviços que:

(i) sejam disponibilizadas com o escopo, único, de permitir que a atividade principal, exercida, pelo sujeito passivo, seja realizada nas melhores condições, não constituindo, portanto, estas prestações acessórias/conexas, um fim em si mesmas;

(ii) a referida disponibilização dos serviços conexas/acessórios seja de uma natureza ou de uma qualidade tais que, na falta dos mesmos, não poderia ser assegurado que a atividade principal teria valor equivalente.

Ou seja, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua um fim em si mesmo, mas um meio

acessório ou complementar de efetuar nas melhores condições o serviço principal do prestador.

7. Ora, de acordo com o exposto no pedido de informação, a Requerente encontra-se certificada pela DGERT, em diversas áreas de formação (confirmável na página eletrónica da referida Direção-Geral) tendo-se candidatado a projetos conjuntos de formação-ação [alínea j) do n.º 2 do artigo 42.º do RECI].

O citado Regulamento específico, adotado e publicado pela Portaria n.º 57-A/2015, de 27 de fevereiro (alterado pelas Portarias n.º 181-B/2015, de 19 de junho e 328-A/2015, de 2 de outubro bem como pela Declaração de Retificação n.º 30-B/2015, de 26 de junho) estabelece um quadro regulamentar relativo ao cofinanciamento pelo Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional (FEDER) e pelo Fundo Social Europeu (FSE) no domínio da competitividade e internacionalização para projetos inseridos no sistema de incentivos às empresas, nos sistemas de apoio à modernização e capacitação da Administração Pública, no sistema de apoio à investigação científica e tecnológica e no sistema de apoio às ações coletivas, no período de programação 2014-2020.

Neste âmbito, um projeto conjunto é aquele que é apresentado por uma entidade promotora que desenvolve um programa estruturado de intervenção num conjunto composto por PME e apresenta soluções comuns e coerentes face a problemas ou oportunidades a explorar no quadro das empresas envolvidas.

A entidade promotora do projeto conjunto de formação-ação submete a candidatura e é responsável pela sua implementação e acompanhamento, desenvolvendo a formação que coloca à disposição das PME participantes, que se constituem como beneficiárias da intervenção.

Dadas as especificidades desta metodologia (formação-ação) ficou definido no RECI [alínea j) do n.º 2 do artigo 42.º] que os referidos projetos são enquadrados na tipologia de projetos conjuntos do sistema de incentivos à qualificação e internacionalização das PME.

8. A formação-ação é uma intervenção de formação em contexto organizacional em que existe um processo de aprendizagem orientado para a consecução dos objetivos organizacionais em que a aprendizagem resulta da atividade experiencial, ou seja, da ação de fazer (balizada com o objetivo de resolver um problema ou empreender um projeto definido), pelo que, o tempo de formação e ação surgem sobrepostos e a aprendizagem vai sendo construída através do desenvolvimento das interações orientadas para o saber fazer.

Isto é, trata-se de uma metodologia que implica a mobilização em alternância das vertentes de formação e consultoria (on the job) permitindo atuar ao nível dos formandos (desenvolver competências) e da empresa (aumentar a produtividade e a introdução de processos de mudança/ inovação).

Neste contexto, formação e ação são indissociáveis, refletindo o termo "Formação-Ação" a relação que se estabelece entre o exercício e a aprendizagem. Formação pela ação, portanto.

9. Do exposto decorre que a componente "consultoria", inserida neste contexto (projetos de formação-ação), não constitui um fim em si mesmo,

mas um meio acessório ou complementar de efetuar nas melhores condições o serviço principal do prestador, devendo, portanto, ser considerado como uma prestação conexa/acessória que integra a própria prestação principal (formação).

Ambas as componentes (formação/consultoria) encontram-se tão estreitamente ligadas que, objetivamente, formam uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição teria natureza artificial.

Já, neste sentido, a Orientação Técnica n.º ..., emitida pelo PO Competitividade e Internacionalização, acerca dos Projetos de Formação - Ação Modalidade Projetos Conjuntos, indica 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 artigo 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."

O reconhecimento da competência no domínio da formação profissional

10. Pressuposto obrigatório, também, para que as prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas beneficiem da isenção é que sejam efetuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes.

Nos termos do disposto no n.º 3 do Decreto-Lei n.º 159/2014, de 27 de outubro (diploma que estabelece as regras gerais de aplicação dos programas operacionais e dos programas de desenvolvimento rural financiados pelos fundos estruturais e de investimento, para o período de programação 2014-2020), para efeitos dos apoios do FSE, as entidades formadoras consideram-se certificadas quando a certificação tenha sido concedida ao abrigo do regime instituído pela Portaria n.º 851/2010, de 6 de setembro (alterada pela portaria n.º 208/2013, de 26 de junho).

Esta Portaria define, na alínea c) do artigo 3.º, que «Certificação de entidade formadora» é o ato de reconhecimento formal de que uma entidade detém competências, meios e recursos adequados para desenvolver atividades formativas em determinadas áreas de educação e formação.

O organismo a quem compete a certificação das entidades formadoras é a Direção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho (DGERT), nos termos do Decreto-Lei n.º 210/2007, de 29 de maio.

Esta certificação da entidade formadora (acreditação) é atribuída à entidade

formadora e não aos cursos por ela desenvolvidos e constitui um requisito obrigatório para o recurso a fundos públicos que financiem a atividade formativa.

Assim, as entidades que desenvolvem ações de formação profissional subsidiadas por fundos comunitários (v.g. Fundo Social Europeu) ou pelo Estado, devem considerar-se abrangidas pela parte final da alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, atenta a intervenção a controle das autoridades nacionais e comunitárias (cfr. ponto 3 do Ofício-Circulado n.º 55466, de 22 de junho, da DSIVA).

A subcontratação de entidades formadoras/consultoras

11. A Requerente encontra-se na lista de entidades acreditadas relativamente aos Vales Oportunidades de Internacionalização, divulgada pela Autoridade de Gestão do Programa Operacional Competitividade e Internacionalização (COMPETE 2020 - estrutura na Administração Central do Estado criada pela Resolução de Conselho de Ministros n.º 73-B/2014, de 16 de dezembro).

O RECI (artigo 17.º) veio estabelecer um mecanismo de acreditação das entidades prestadoras de serviços nos "vales", enquanto instrumento de transparência e promoção da qualidade do serviço prestado. Os projetos simplificados, designados por "Vales", são um instrumento simplificado ao nível dos procedimentos de análise e do prazo de decisão.

A acreditação das entidades prestadoras é efetuada num sistema de registo único, com regras comuns para todos os Programas Operacionais envolvidos no financiamento dos projetos simplificados "Vales", no qual se indicam as áreas para as quais as entidades dispõem de competências próprias, não sendo admitida a subcontratação (n.º 3 do artigo 17.º do RECI).

Assim, no que respeita à subcontratação de outras entidades formadoras (externas), presumivelmente para a execução de outros projetos, fora do âmbito dos Vales Oportunidades de Internacionalização e nos quais seja admitida a subcontratação de entidades externas, desde que estas entidades formadoras possuam certificação válida e a prestação de serviços de formação profissional seja efetuada nas áreas abrangidas por essa certificação, essa prestação de serviços é ela própria isenta, nos termos da alínea 10) do artigo 9.º do CIVA.

III - Conclusão

12. Os serviços de consultoria, no âmbito dos projetos de formação-ação, encontram-se intrinsecamente ligados à formação, não constituindo um fim em si mesmos, pelo que não são de considerar como prestações autónomas. Devem ser entendidos como fazendo parte integrante da prestação de serviços de formação e seguir o mesmo enquadramento atribuído à operação principal, desde que constem do projeto cofinanciado de formação-ação e a estes se reportem.

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.

13. As entidades que desenvolvem ações de formação profissional subsidiadas por fundos comunitários (v.g. Fundo Social Europeu) ou pelo Estado, devem considerar-se abrangidas pela parte final da alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, atenta a intervenção a controle das autoridades nacionais e comunitárias (cfr. ponto 3 do Ofício-Circulado n.º 55466, de 22 de junho, da DSIVA).

14. Assim, as prestações de serviços de formação/consultoria que a requerente irá prestar no âmbito dos projetos cofinanciados (FEDER e FSE) encontram-se abrangidas pela isenção da alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, o mesmo se aplicando aos serviços prestados pelas entidades formadoras subcontratadas (nos casos em que tal seja admissível pelo Regulamento - RECI) desde que estas possuam certificação válida e a prestação de serviços de formação profissional seja efetuada nas áreas abrangidas por essa certificação.

15. Resta apenas ressaltar que, se as entidades em causa, ainda que certificadas, prosseguirem a atividade de consultoria a montante, a jusante e/ou simplesmente dissociada da formação, essa atividade não se enquadra na isenção da alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, sendo, como tal, sujeita a IVA.