

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: al. 10) do artigo 9.º do CIVA,
- Assunto: Isenções - Escola de Mergulho devidamente certificada pelo IPDJ considerada a formação apenas nas operações realizadas no âmbito da formação profissional nas áreas de mergulhadores e instrutores de mergulho recreativo.
- Processo: nº **17097**, por despacho de 2020-06-04, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I - QUESTÃO APRESENTADA

1. A requerente vem referir que a atividade do ensino do mergulho recreativo com escafandro, está devidamente regulamentada pela Lei n.º 24/2013, de 20/03, onde se define o respetivo sistema de reconhecimento e licenciamento dos Sistemas de Formação de Mergulho e das Escolas de Mergulho, cujos procedimentos são geridos e administrados pelo IPDJ, I.P. - Instituto Português do Desporto e da Juventude, I.P.
2. Afirmando que "as Escolas de Mergulho definidas pela lei em causa são entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelo ministério competente", pretende saber se "uma Escola de Mergulho devidamente certificada pelo IPDJ de acordo com lei referida", pode considerar a formação por si ministrada isenta de IVA ao abrigo da al. 10) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA).

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CIVA

3. Nos termos da al. a) do n.º 1 do artigo 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.
4. No entanto, estabelece a al. 10) do artigo 9.º do CIVA, que "*As prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional, bem como as prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didático, efetuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes*", são isentas de imposto.
5. O sistema de certificação das entidades formadoras encontra-se regulamentado pela Portaria n.º 851/2010, de 06/09, na redação atual, alterada e republicada pela Portaria 208/2013, de 26/06.
6. Objetivamente, segundo o n.º 1 do artigo 1.º da citada Portaria n.º

851/2010, a mesma regula:

"a) O Sistema de certificação inserida na política da qualidade dos serviços de entidades formadoras, previsto no n.º 2 do artigo 16.º do Decreto-lei n.º 396/2007, de 31 de dezembro" (este diploma estabelece o Regime jurídico do sistema nacional de qualificações);

"b) O regime supletivo de certificação para acesso e exercício da atividade de formação profissional, aplicável nos termos estabelecidos em legislação setorial, a fim de instituir um regime quadro de acordo com os princípios e regras constantes no Decreto-lei n.º 92/2010, de 26 de julho, que transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2006/123/CE, de 12 de dezembro, relativa aos serviços no mercado interno" (este diploma veio estabelecer os princípios e regras para simplificar o livre acesso e exercício das atividades realizadas em território nacional).

O n.º 2 determina que "A certificação é concedida por áreas de educação e formação em que a entidade formadora desenvolve a sua atividade".

7. No caso apresentado está-se perante o regime de certificação regulada por legislação setorial, a que se refere a al. b) do n.º 1 do artigo 1.º da Portaria.

8. Perante a atividade de mergulho, deve ter-se o cuidado de observar se estamos perante o exercício da atividade de mergulho profissional ou de mergulho recreativo, que são regulamentados por diplomas próprios.

9. Uma vez que o caso apresentado é a atividade de "mergulho recreativo", o respetivo regime jurídico é estabelecido pela Lei n.º 24/2013, de 20/03 (Regime jurídico aplicável ao mergulho recreativo ou Regime jurídico do mergulho recreativo).

10. Este regime jurídico, nos termos do artigo 1.º, é aplicável ao mergulho recreativo em todo o território nacional e vem regulamentar nomeadamente quanto "aos requisitos para sua prática, processo para certificação e controlo dos sistemas de formação, bem como aos requisitos e procedimentos de autorização para prestação de serviços de mergulho recreativo".

11. O Regime jurídico do mergulho recreativo, no respetivo artigo 3.º, elenca alguns conceitos para efeitos deste diploma, nomeadamente os seguintes:

"a) «Águas abertas» o plano de água que não respeite as condições referidas na alínea seguinte;

b) «Águas confinadas» a piscina com condições apropriadas para a atividade aí exercida, relativamente à profundidade, visibilidade, acesso vertical à superfície e movimento de água, ou plano de água que ofereça condições similares;

(...);

d) «Certificação» a confirmação de que um aluno completou uma formação de mergulho preenchendo todos os requisitos emanados pelas normas europeias, tal como publicado pela entidade criadora de sistemas, e que se refletem nos níveis previstos na presente lei;

e) «Entidade criadora de sistemas» a entidade que estabelece sistemas de ensino e certificação de mergulhadores, a qual é igualmente responsável pela implementação e gestão da qualidade da formação;

f) «Experiências de mergulho», também vulgarmente designados «batismos

de mergulho», os mergulhos realizados por centros, escolas de mergulho e por instrutores de mergulho recreativo que operem legalmente em território nacional, que não dão lugar à obtenção de uma certificação;

g) «Instrutor de mergulho recreativo», adiante apenas designado «instrutor», o mergulhador que, através de formação, adquiriu as competências técnicas, pedagógicas e didáticas para o ensino e avaliação de mergulhadores de acordo com o previsto na presente lei;

h) «Mergulhador» o indivíduo com certificação para exercer a atividade do mergulho recreativo nos termos da presente lei;

i) «Mergulho recreativo», adiante apenas designado «mergulho», a atividade realizada em meio aquático que consiste em manter-se debaixo de água utilizando equipamento de mergulho com ar ou misturas respiratórias com a finalidade recreativa e desportiva;

(...);

l) «Sistema de formação de mergulho» aquele que contém programas de formação de mergulhadores, quadro de certificação de mergulhadores e implementação e gestão da qualidade da mesma formação."

12. Nos termos do artigo 11.º do citado Regime, "1 - Para a prática do mergulho e demais atividades cujas funções exijam qualificações de mergulhador nos termos da presente lei é necessária a posse de certificado de qualificações emitido por escola de mergulho licenciada, ou de certificação de mergulhador emitida pelo Instituto Português do Desporto e da Juventude, I. P. (IPDJ, I. P.), nos termos do n.º 4, ou por entidade internacionalmente reconhecida, nos termos do artigo seguinte, exceto na prática de mergulho por formandos em escolas de mergulho."

13. Determina o artigo 16.º que "1 - Compete ao IPDJ, I.P., a elaboração em suporte digital do registo nacional de mergulhadores, com base em informação prestada obrigatoriamente pelas escolas de mergulho (...) após a conclusão de curso de mergulho com aproveitamento."

14. Quanto às entidades prestadoras de serviços de mergulho, segundo o artigo 20.º, "1 - Consideram-se entidades prestadoras de serviços de mergulho quaisquer entidades, públicas ou privadas, coletivas ou singulares, com ou sem fins lucrativos, que, por meio de recursos humanos, materiais e outros ao seu dispor, ofereçam os seguintes serviços na área do mergulho:

a) Formação de mergulhadores e instrutores de mergulho;

b) Disponibilização de mergulhos organizados ou guiados a mergulhadores qualificados;

c) Aluguer de equipamento de mergulho;

d) Enchimento e fornecimento de misturas respiratórias."

15. O artigo 21.º, relativamente às escolas de mergulho, além da respetiva noção, determina o afastamento da aplicação da Portaria n.º 851/2010, de 6 de setembro, no que respeita ao regime quadro de certificação das entidades formadoras para o acesso e exercício da atividade de formação profissional, do seguinte modo:

"1- São denominadas «escolas de mergulho» as entidades que disponibilizem serviços de formação de mergulhadores e instrutores de mergulho, de acordo

com o estabelecido no artigo anterior.

2 - As escolas de mergulho licenciadas nos termos da presente lei são entidades formadoras no âmbito do Sistema Nacional de Qualificações, não se lhes aplicando, contudo, o regime quadro de certificação de entidades formadoras para o acesso e exercício da atividade de formação profissional constante da Portaria n.º 851/2010, de 6 de setembro."

16. Quanto aos requisitos técnicos e de segurança necessários ao funcionamento e licenciamento das escolas de mergulho obedecem ao determinado em normas europeias, sendo certo que as entidades que pretendam constituir-se como escolas de mergulho "devem obter uma licença prévia junto do IPDJ, I.P.", sem prejuízo da necessidade de obter outras autorizações exigidas por lei, nos termos do artigo 25.º do mesmo Regime do mergulho recreativo.

17. O procedimento de licenciamento das escolas de mergulho obedece ao disposto no artigo 26.º, a saber:

"1 - No ato de licenciamento, as escolas de mergulho indicam o sistema ou sistemas de formação a ser adotados nos seus programas de formação, devidamente reconhecidos nos termos do artigo 19.º.

2 - O diretor técnico referido no artigo seguinte tem de ter certificação no âmbito do sistema ou sistemas de formação indicados para a escola que vai dirigir.

3 - O licenciamento, expresso ou tácito, de escolas de mergulho é divulgado pelo IPDJ, I. P., na respetiva página eletrónica da internet.

18. Do exposto resulta, que as escolas de mergulho (mergulho recreativo), para formarem instrutores de mergulho [cf. conceito definido pela al. g) do artigo 3.º do Regime do mergulho recreativo aprovado pela Lei n.º 24/2013, de 20/03) e mergulhadores [cf. conceito definido pela al. h) do mesmo artigo 3.º do Regime], têm de estar licenciadas por parte do IPDJ, I.P.

19. Por esse motivo, a partir do momento em que obtêm a certificação/licenciamento como entidade formadora pelo IPDJ, I.P., ficam, apenas nas operações realizadas no âmbito da formação profissional nas áreas de mergulhadores e instrutores de mergulho recreativo, automaticamente, abrangidas pela isenção prevista na parte final da al. 10) do artigo 9.º do CIVA, que ocorre a partir da data constante da referida certificação.

20. Da consulta à Listagem das escolas de mergulho, divulgada nos termos do n.º 3 do artigo 6.º da citada Lei n.º 24/2013, de 20/03, sob a epígrafe "Escolas de Mergulho_Lista de Entidades Licenciadas", atualizada a 22/10/2019, na página eletrónica do IPDJ, I.P

(http://www.idesporto.pt/ficheiros/file/Mergulho_nova%20lei/Listagem_EM/EM_22102019v2.pdf)

verifica-se que a exponente consta dessa Listagem.

21. Não obstante, no prazo de 15 dias a contar da data do licenciamento/certificação indicada no certificado, a escola de mergulho estava obrigada a proceder à alteração do seu enquadramento através da entrega de uma declaração de alterações nos termos do artigo 32.º do CIVA, informando a Autoridade Tributária e Aduaneira que passou a praticar a atividade de formação profissional e, por via disso, também a exercer operações isentas ao abrigo da al. 10) do artigo 9.º do CIVA e que não conferem direito a dedução.

22. Querendo exercer a opção pela tributação, podia renunciar à isenção, nos termos do n.º 1 do art. 12.º do CIVA, optando pela aplicação do imposto às operações efetuadas. Enquanto tal não se verificar, encontra-se a efetuar operações isentas que não conferem o direito à dedução.

23. Relativamente ao enquadramento da exponents, encontra-se registada em IVA, pelo exercício da atividade principal de "Outras atividades desportivas n.e." (CAE 93192), e pela atividade de "Comércio a Retalho de artigos de desporto, de campismo e lazer, em estabelecimentos especializados" (CAE 47640), enquadrada no regime normal de tributação, com periodicidade trimestral, desde 01/03/2005.

24. Na lista das atividades exercidas mencionadas não consta o exercício da formação profissional. Exercendo essa atividade, deve apresentar a correspondente declaração de alterações prevista no artigo 32.º do CIVA acima referida, aditando o exercício da mesma, indicando a data em que a começou a praticar efetivamente, e que as operações efetuadas se encontram, desde a data do licenciamento abrangidas pela isenção, cujo imposto suportado nos inputs não é suscetível de direito à dedução.

25. O licenciamento/certificação válido como entidade formadora determina, apenas, a isenção de IVA no âmbito da atividade de formação profissional, todavia, uma vez que também realiza operações sujeitas a imposto e dele não isentas, deve escolher um dos métodos de dedução previstos no artigo 23.º do CIVA (na qualidade de sujeito passivo "misto").

26. Importa referir que, se foram prestados serviços de formação de mergulho recreativo e liquidou imposto nessas operações, esse imposto é devido ao Estado, por força do estabelecido na al. c) do n.º 1 do artigo 2.º e n.º 2 do artigo 27.º do CIVA, no prazo ali determinado.