

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al.s 10) e 19) do art. 9.º

Assunto: Isenções - Prestações de serviços de formação profissional - Entidades que desenvolvam ações de formação profissional subsidiadas por fundos comunitários - Quotas pagas pelos associados.

Processo: nº 13317, por despacho de 07-05-2018, 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 entidade acima citada ou exponente, refere o seguinte:

"i) ... é uma associação sem fins lucrativos que exerce a atividade com o CAE 94110 (atividades de Organizações Económicas e Patronais) atividade enquadrada na isenção de IVA prevista no art. 9.º n.º 19º e exerce simultaneamente a título secundário atividades sujeitas a IVA e não isentas, pelo que sendo sujeito passivo misto, optou pela afetação real de todos os bens.

ii) A requerente no exercício das suas atividades estatutárias (CAE 94110) candidatou-se e viu aprovado um Projeto ao abrigo do COMPETE 2020, «Formação-Ação para PME», concurso aviso POCI-60-2015-35.

iii) A requerente executará o projeto para 10 PME (associadas) que consistirá «A formação ação por formação em sala e consultoria presencial com vista à implementação de um sistema de gestão nas explorações. Esta será adaptada às necessidades de formação identificadas e aos objetivos próprios das empresas abrangidas. Pretende-se contribuir para inovar processos organizativos de gestão e na produção, elevando a sustentabilidade e competitividade das empresas e do tecido económico da região».

iv) A requerente não receberá nenhuma contraprestação das PME abrangidas pela execução do projeto.

v) A requerente receberá subsídio para financiar a totalidade da despesa aprovada com exceção para o IVA suportado.»

2. Face ao exposto, solicita esclarecimentos "relativamente ao direito à dedução do IVA suportado na execução do projeto supra identificado".

II - SISTEMA DE INCENTIVOS À QUALIFICAÇÃO E INTERNACIONALIZAÇÃO DAS PME

3. Importa, referir que «PO CI» é o Programa Operacional Competitividade e Internacionalização (COMPETE 2020), e "tem como finalidade contribuir para a criação de uma economia mais competitiva, baseada em atividades intensivas de conhecimento, na aposta em bens e serviços transaccionáveis e internacionalizáveis e no reforço da qualificação e da orientação exportadora

das empresas portuguesas, em especial as PME, promovendo, igualmente, a redução de custos associada a uma maior eficiência dos serviços públicos e à melhoria dos transportes e sua integração nas redes europeias". "Integrado no Portugal 2020, o ciclo de programação dos fundos estruturais para os anos 2014-2020, engloba um volume de fundos comunitários (FEDER, FSE e Fundo de Coesão) de ... euros a que acresce a contrapartida nacional (pública e privada)." (cf. informação retirada de <http://www.poci-competite2020.pt/documentacao/detalhe/POCI-vrs-adaptada>).

4. As regras aplicáveis ao cofinanciamento, pelo FEDER e pelo FSE, "de operações no domínio da competitividade e internacionalização (...), no período de programação 2014-2020", em Portugal continental, encontram-se no Regulamento Específico do Domínio da Competitividade e Internacionalização (RECI), publicado pela Portaria n.º 57-A/2015, de 27/02, alterada pelas portarias n.ºs 181 B/2015, 328-A/2015, 211-A/2016 e 142/2017, de 19/06/2015, 02/10/2015, 02/08/2016 e 20/04/2017, respetivamente.

5. Os projetos formativos são destinados à qualificação das empresas e dos seus trabalhadores, designadamente baseados na metodologia de formação-ação e inserem-se no Sistema de Incentivos à Qualificação e Internacionalização das PME, nos termos do RECI, que estabelece as regras aplicáveis ao cofinanciamento, pelo FEDER e pelo FSE, de operações no domínio da competitividade e internacionalização, no período de programação 2014-2020, em Portugal continental [art. 1.º].

6. No art. 2.º do RECI (para além das definições referidas no Decreto-lei n.º 159/2014, de 27/10 alterado pelo DL n.º 215/2015, de 06/10/2015), definem-se alguns conceitos a ter em conta, tais como:

"«Beneficiário», qualquer entidade, singular ou coletiva, do setor privado, público ou cooperativo, com ou sem fins lucrativos, que preencha as condições previstas no presente regulamento" [art. 2.º, al. o)];

"«PME», pequena e média empresa na aceção da Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio, relativa à definição de micro, pequena e média empresa" [art. 2.º, al. hhh)]; e

"«Promotor», entidade beneficiária que apresenta e desenvolve um projeto conjunto" [art. 2.º, al. nnn)], entre outros.

7. Quanto aos "beneficiários" e "promotores", o RECI determina que: "1- São beneficiários as PME de qualquer natureza e sob qualquer forma jurídica; 2- No caso da modalidade de candidatura projetos conjuntos, são promotores as entidades públicas ou privadas sem fins lucrativos, de natureza associativa e com atividades dirigidas às PME, nomeadamente associações empresariais, câmaras de comércio e indústria, agências regionais de promoção turística assim como outras entidades não empresariais do sistema I&I" [art. 47.º].

8. Relativamente às PME, o mesmo RECI determina, que "A tipologia de investimento qualificação e internacionalização das PME estrutura-se em duas áreas com o respetivo enquadramento nas prioridades de investimento e objetivos temáticos dos programas operacionais financiadores: a) Internacionalização das PME (...)" e, "b) Qualificação das PME (...)". A estas áreas podem estar associadas "componentes de formação, ou de contratação de recursos humanos altamente qualificados nas empresas (...)" [art. 40.º,

n.ºs 1 e 2].

9. Além do financiamento de projetos de promoção na área de investimento da internacionalização das PME, são apoiados na área de investimento qualificação das PME projetos nos domínios imateriais de competitividade, designadamente, "Formação profissional - ações de formação que permitam uma melhor eficácia dos processos de inovação das PME, incluindo as intervenções formativas para empresas, organizadas com recurso à metodologia de formação-ação na modalidade de candidatura projetos conjuntos" [art. 42.º, n.º 2, al. j)].

10. Note-se que «A formação-ação» é uma modalidade de formação "(...) dirigida a empresas e assente na prestação e serviços integrados de formação e consultoria (...)", nos termos do disposto no art. 9.º, n.º 6, al. a) do Decreto-lei n.º 396/2007, de 31/12, republicado pelo DL n.º 14/2017, de 26/01 - Regime Jurídico do Sistema Nacional de Qualificações (SNQ).

11. As especificidades da referida metodologia de formação-ação, fez definir que os projetos de candidatura ao sistema de incentivos à qualificação e internacionalização das PME seriam do tipo projetos conjuntos.

12. Assim, nos termos do RECI, "(...) b) Projeto conjunto - apresentado por uma ou mais entidades públicas ou privadas sem fins lucrativos, de natureza associativa e com competências específicas dirigidas às PME que desenvolvam um programa estruturado de intervenção num conjunto composto por PME, observando as condições expressas no anexo E; c) Dadas as características específicas da metodologia formação-ação, associadas à especificidade do regime jurídico do FSE, as condições expressas no anexo E para aplicação aos projetos conjuntos de formação ação são objeto de adaptação em orientação técnica específica e/ou avisos para apresentação das candidaturas" [art 43.º, n.º 1].

13. O anexo E ao RECI trata "Modalidade de candidatura projeto conjunto" - "Incentivos à qualificação e internacionalização das PME" -, cujo n.º 3 reforça que, "No caso dos projetos conjuntos, a adaptação das condições dispostas nos números anteriores será definida em orientação técnica a aprovar pela autoridade de gestão".

14. Os projetos têm de cumprir os critérios de elegibilidade previstos no art. 45.º do RECI. No âmbito dos incentivos, as despesas elegíveis encontram-se delimitadas no art. 51.º, e as não elegíveis no art. 52.º, ambos do RECI.

15. Entre as despesas elegíveis a que se refere o n.º 1 do art. 51.º do RECI, isto é, "No âmbito das áreas de investimento qualificação das PME e internacionalização das PME, consideram-se elegíveis as (...) despesas desde que diretamente relacionadas com o desenvolvimento do projeto (...)", tais como as despesas efetuadas com a "(...) e) Formação de recursos humanos com as (...) despesas elegíveis, de acordo com a natureza e limites previstos em diploma próprio (...).

16. Relativamente ao enquadramento europeu dos auxílios do Estado, estabelece o n.º 1 do art. 58.º do RECI, que "Os projetos apoiados no âmbito da qualificação das PME e da internacionalização das PME respeitam (...)", "(...) e) O art. 31.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho, para as despesas previstas na al. e) do n.º 1 do art. 51.º do presente Regulamento;" (RECI).

17. Por sua vez, o citado Regulamento (UE) n.º 651/2014, na al. c) do n.º 3, do art. 31.º, sob a epígrafe "Auxílios à formação", estabelece, que os custos elegíveis, entre outros, devem ser "Custos de serviços de consultoria associadas ao projeto de formação".

18. Na sequência do estipulado no n.º 3 do Anexo E ao RECI, foi, como atrás referido, elaborada Orientação Técnica "Projetos de formação ação" - "Modalidade Projetos Conjuntos" (OT) n.º 2/2015 (alterada pela OT n.º 11/2017, alterada pela OT n.º 15/2017).

19. Na citada OT, define-se como formação-ação, "(...) uma intervenção de formação em contexto organizacional em que existe um processo de aprendizagem individualizado orientado para a consecução dos objetivos organizacionais. O tempo de formação e de ação surgem sobrepostos e a aprendizagem vai sendo construída através do desenvolvimento das interações orientadas para o saber fazer. Trata-se de uma metodologia que implica a mobilização em alternância das vertentes de formação (em sala) e de consultoria (on the job) e, como tal, permite atuar a dois níveis: - Ao nível dos formandos: procura desenvolver competências nas diferentes áreas de gestão, dando resposta às necessidades de formação existentes; - Ao nível da empresa: procura aumentar a produtividade a capacidade competitiva, e promove a introdução de processos de mudança/ inovação", nas empresas [OT n.º 15/2017 15/2017, ponto 1].

20. No que respeita a "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" [OT n.º 15/2017, ponto 1].

21. Uma vez que os projetos de formação-ação têm de ser estruturados de acordo com a referida modalidade de projetos conjuntos, e, simultaneamente, obedecer ao quadro regulamentar do FSE, estabeleceu "(...) um conjunto de adaptações e orientações sobre a implementação dos projetos de formação-ação neste enquadramento, sem prejuízo das especificidades que se fixem nos avisos para apresentação das candidaturas" [OT n.º 15/2017, ponto 1].

"Para efeitos de 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 06 de setembro, na sua atual redação" (dada pela Portaria n.º 208/2013, de 26/06), "com a exceção prevista no n.º 4 do art. 12.º do Decreto-lei n.º 159/2014, de 27 de outubro, na sua atual redação" (dada pelo DL n.º 215/2015, de 06/10) [OT n.º 15/2017, ponto 5, al. l)].

"A aquisição de prestações de serviços para a realização da formação, em ambas as componentes, pela entidade promotora, deve estar devidamente fundamentada e suportada em contrato reduzido a escrito, celebrado com as entidades formadoras certificadas, observando o disposto no n.º 5 do art. 12.º do Decreto-lei n.º 159/2014, (...) [OT n.º 15/2017, ponto 5, al. m)].

"Nos termos do acima previsto, as entidades promotoras certificadas poderão recorrer a outras entidades promotoras nas mesmas áreas em que detêm certificação, em situações devidamente justificadas e aceites (...) [OT n.º 15/2017, ponto 5, al. n)].

22. Quanto ao IVA relativo à consultoria formativa, "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 art. 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" [OT n.º 15/2017, ponto 6.4].

23. Em suma, a formação-ação é uma metodologia com características muito específicas, em que a "formação" e a "consultoria" são prestações de serviços integradas e se consideram incidíveis, e "a eventual aquisição de serviços externos não deve ser autonomizada em função das respetivas componentes. Para assegurar a formação-ação, em qualquer das referidas componentes, assim como em qualquer das fases do processo formativo (desde o diagnóstico das necessidades de formação, passando pelo acompanhamento, até à avaliação do projeto formativo), as entidades têm de ser certificadas ou recorrer à aquisição de serviços de entidades formadoras certificadas", (cf. «FAQ - Execução de Projetos de Formação Ação»/«Compete 2020»), e nos termos do estabelecido no n.º 3 do art. 12.º do DL n.º 159/2014. Por outro lado, sempre que ocorra o recurso a terceiras entidades formadoras certificadas, o contrato tem de ser reduzido a escrito, contendo a indicação detalhada dos serviços a prestar, devendo a respetiva faturação possibilitar associar as despesas às correspondentes atividades cofinanciadas, conforme determina o n.º 4 do art. 12.º do DL n.º 159/2014.

III - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

24. Consultado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, verifica-se que a exponente encontra-se enquadrada no regime de normal de periodicidade trimestral por opção, desde 08/06/2006, inscrito como sujeito passivo misto com afetação real de bens, pelo exercício a título principal de «Atividades de organizações económicas e patronais» (CAE 94110), e secundário de «Atividades dos serviços relacionados com a agricultura» (CAE 01610); «Atividades de serviços relacionados com a silvicultura e exploração florestal» (CAE 02400); «Outras atividades de consultoria, científicas, técnicas e similares, n.e.» (CAE 74900); «Formação Profissional» (CAE 85591); e, «Comércio a retalho de flores, plantas, sementes e fertilizantes, em estabelecimentos especializados» (CAE 47761).

25. Nos termos do CIVA, estabelece a al. a) do n.º 1 do art. 1.º, que estão sujeitas a IVA 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.

26. Somente quando se determina que uma determinada operação está sujeita a imposto por se encontrarem verificados os pressupostos de incidência, cabe avaliar se a mesma pode (ou não) beneficiar de uma isenção prevista no Código.

27. Relativamente à al. 19) do art. 9.º do CIVA, a norma estabelece que são isentas de IVA *"As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efetuadas no interesse coletivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objetivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos"*, e decorre da al. l) do art. 132.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28/11/2006 (Diretiva IVA).

28. Contudo, é permitido aos Estados membros fazer depender a isenção do cumprimento de determinadas condições, nos termos do art. 133.º da Diretiva IVA. Já o art. 134.º da Diretiva IVA exclui da isenção, as entregas de bens e as prestações de serviços, quando não forem indispensáveis à realização de operações isentas e quando se destinarem, essencialmente, a proporcionar ao organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas ao IVA.

29. Deste modo, sendo a exponente uma associação sem fins lucrativos (embora de cariz privado), desde que reúna as condições estabelecidas na al. 19) do art. 9.º do CIVA referido, beneficia da isenção nos contributos financeiros pagos pelos associados, definidos estatutariamente.

30. Consequentemente, a obtenção de receitas distintas da quotização dos associados, pagas por estes ou por terceiros, e que não beneficiem de qualquer isenção prevista no art. 9.º do CIVA, pressupõe o carácter oneroso das correspondentes operações, determinando, assim, a respetiva tributação, nos termos gerais do CIVA.

31. Assim, relativamente ao referido pela exponente de que não receberá qualquer contraprestação das PME pela execução do projeto, considerando a tipologia da exponente de que não tem fins lucrativos e, desde que cumpridas as restantes condições normativas referidas, os contributos financeiros pagos pelos associados definidos estatutariamente, beneficiam da isenção prevista na al. 19) do art. 9.º do CIVA.

32. Pressupõe-se que a execução do projeto sem cobrar uma contraprestação aos associados resulta diretamente do objeto da associação no âmbito dos serviços que presta aos seus associados, os quais são isentos de IVA nos termos da al. 19) do art. 9.º do CIVA, e se encontrem abrangidas pelo limite da quota dos associados definida nos estatutos.

33. Uma vez que tais despesas estão isentas de IVA (não contêm IVA liquidado), implica que não existe qualquer IVA suscetível de ser deduzido, na medida em que não constam do art. 20.º do CIVA.

34. Perante os serviços de formação profissional, 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, 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", que decorre do disposto na al. i) do n.º 1 do art. 132.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28/11/2006 (Diretiva IVA).

35. Reúne a condição enunciada na última parte da citada al. 10) do art. 9.º do CIVA, a entidade formadora que esteja certificada pela DGERT (entidade que, face ao quadro legal vigente, é competente para essa certificação, nos termos da Portaria n.º 851/2010, de 06/09, na atual redação (dada pela Portaria n.º 208/2013, de 26/06), nas áreas indicadas no certificado.

36. A certificação determina, automaticamente, a isenção prevista na al. 10) do art. 9.º do CIVA, pelo que a entidade certificada está obrigada a dar conhecimento à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) que pratica operações isentas que não conferem o direito à dedução, através de uma declaração de alterações.

37. Da consulta à Listagem das entidades certificadas divulgada pela DGERT - Direção Geral do Emprego e das Relações de Trabalho - através do seu site, verifica-se que a entidade não se encontra reconhecida por aquele organismo como entidade formadora certificada. Este facto implica, inevitavelmente, que a atividade de formação profissional que exerce não se encontra abrangida pela isenção prevista na al. 10) do art. 9.º do CIVA.

38. No entanto, no caso das candidaturas sob a modalidade de projetos conjuntos na metodologia formação-ação, é possível à entidade promotora adquirir serviços de formação a uma terceira entidade com certificação pela DGERT nas áreas em que detém certificação (e indicadas no certificado) para a realização da formação.

39. Daí que, para efeitos de aplicação da al. 10) do art. 9.º do CIVA, de acordo com o ofício circulado n.º 55466, de 22/06/1987, da DSIVA, "As entidades que desenvolvem ações de formação profissional subsidiada por fundos comunitários (v.g. Fundo Social Europeu) ou pelo Estado, devem considerar-se abrangidas pela parte final do n.º 11 do art. 9.º do CIVA" [atual al. 10) do art. 9.º do CIVA] "atenta a intervenção e controle das autoridades nacionais e comunitárias". Note-se que este entendimento se limita apenas ao âmbito da formação subsidiada.

40. A referida isenção da al. 10) do art. 9.º do CIVA opera independentemente da formação ser ou não financiada por fundos nacionais ou comunitários, e abrange todas as prestações de serviços que consubstanciem o desenvolvimento da atividade formativa certificada.

41. Em conformidade, os serviços prestados de formação profissional teórica (em sala) são isentos de IVA, ao abrigo da cita al. 10) do art. 9.º do CIVA, se a entidade que os presta se encontrar certificada.

42. A consultoria formativa, uma vez que consiste numa metodologia que implica a mobilização em alternância das vertentes de formação (em sala) e de consultoria ("on the job", isto é, a aplicação prática dos conteúdos ministrados em sala), atuando em dois níveis, ou seja, ao nível dos formandos (a fim de desenvolver competências nas diferentes áreas de gestão, dando resposta às necessidades de formação existentes) e ao nível da empresa (para aumentar a produtividade a capacidade competitiva, e promover a introdução de processos de mudança/ inovação), são também prestações de serviços de formação profissional isentas de IVA ao abrigo da al. 10) do art. 9.º do CIVA,

desde que constem do projeto conjunto cofinanciado de formação ação e a estes se reportem, nas condições previstas no RECI e na OT n.º 15/2017.

43. As operações isentas nos termos da al. 10) do art. 9.º, não conferem o direito à dedução por não se encontrarem contempladas no art. 20.º do CIVA.

IV - CONCLUSÃO

44. As especificidades da metodologia de formação-ação levaram a que os projetos de candidatura ao sistema de incentivos à qualificação das PME e internacionalização das PME sejam da modalidade de candidatura projetos conjuntos. Esta circunstância determina que a formação seja organizada através de um programa estruturado de intervenção num conjunto composto por PME, apresentando soluções comuns e coerentes face a problemas e oportunidades no âmbito das empresas envolvidas. Assim, 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.

45. Contudo, é permitido que as entidades promotoras adquiram serviços de formação a uma terceira entidade com certificação pela DGERT para a realização da formação, nos termos e condições estabelecidos no DL n.º 159/2014, na versão atualizada, e na OT n.º 15/2017, acima referidos.

46. As prestações de serviços de formação profissional efetuadas na modalidade formação-ação, no âmbito de candidatura projetos conjuntos nos termos da al. c) do n.º 1 do art. 43.º do RECI, nas áreas de qualificação das PME e internacionalização das PME, são isentas de IVA ao abrigo da al. 10) do art. 9.º do CIVA, na medida em que a formação-ação é dirigida a empresas e assenta na prestação de serviços integrados de formação e consultoria, de acordo com o disposto na al. a) do n.º 6 do art. 9.º do Decreto-lei n.º 396/2007, de 31/12, republicado pelo DL n.º 14/2017, de 26/01 - Regime Jurídico do Sistema Nacional de Qualificações (SNQ).

47. Em conformidade, para efeitos da isenção de IVA nas prestações de serviços de formação profissional, as entidades que desenvolvem ações de formação profissional subsidiada por fundos comunitários (v.g. FSE), consideram-se abrangidas pela parte final da al. 10) do art. 9.º do CIVA (cf. Of. circulado n.º 55466/1987, da DSIVA, acima citado).

48. Relativamente à execução do projeto pela exponente sem cobrar uma contraprestação aos associados, desde que esteja inerente aos serviços prestados pela associação aos associados e abrangida pelo limite das quotas pagas pelos mesmos, é uma prestação de serviços isenta de IVA, nos termos da al. 19) do art. 9.º do CIVA

49. As isenções do art. 9.º do CIVA (isenções simples ou incompletas) não permitem o direito à dedução do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços para a respetiva realização, conforme decorre do n.º 1 do art. 20.º do CIVA.