

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Formação profissional com recurso a subcontratação de outras entidades formadoras, no âmbito do COMPETE 30. Serviços de gestão e coordenação do projeto.
- Processo: 26227, com despacho de 2024-07-19, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: O presente pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, pelo sujeito passivo "[]" (doravante Requerente), com o número de identificação fiscal "[]", prende-se com o enquadramento, em sede de IVA, da prestação de serviços de formação profissional, bem como da sua coordenação e gestão, efetuadas a empresas participantes no âmbito do COMPETE 2030.

Sobre o assunto, cumpre informar:

I - NOTA PRÉVIA

1. A Requerente solicitou o pedido de informação vinculativa com caráter de urgência em conformidade com o n.º 2 do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, tendo apresentado a justificação do caráter urgente e a proposta de enquadramento jurídico tributário.

2. Não procedeu, contudo, ao pagamento da taxa fixada nos termos dos n.ºs 6 e 7 do artigo 68.º da Lei Geral Tributária.

Conforme estabelece a última parte do n.º 10 do artigo 68.º, a falta de pagamento daquela taxa implica que o pedido siga o regime regra da informação vinculativa, não se lhe aplicando o prazo previsto no n.º 2 do referido artigo 68.º, nem o disposto no n.º 8 deste artigo.

II - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

3. A Requerente é uma associação de direito privado que exerce, a título principal, a atividade que tem por base o CAE 94992 - "Associações de defesa do ambiente" e, a título secundário, a atividade que tem por base o CAE 85591 - "Formação profissional".

4. Para efeitos de IVA constitui-se como um sujeito passivo misto tendo, pela prática de operações que conferem o direito à dedução, enquadramento no regime normal do IVA com periodicidade trimestral, desde 2015.09.01. Atento o disposto no artigo 23.º do Código do IVA (CIVA) indicou utilizar para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, o método da afetação real de todos os bens.

III - O PEDIDO

5. No presente pedido de informação vinculativa a Requerente vem referir que:

i) é uma associação empresarial do setor das tecnologias ambientais, privada e sem finalidade lucrativa, constituída em 1991, com o objetivo de apoiar a atividade empresarial do setor, contando atualmente com mais de duzentas empresas associadas.

ii) tem estatuto de Entidade de Utilidade Pública desde 2006;

iii) é uma "Organização Não Governamental de Ambiente ("ONGA"), devidamente registada no Registo Nacional das Organizações Não-Governamentais de Ambiente e Equiparadas ("RNOE") nos termos da Lei n.º 35/98, de 18 de julho, que define o estatuto das ONGA, na redação em vigor, e, bem assim, conforme Portaria n.º 478/99, de 29 de junho, que aprova o Regulamento do Registo Nacional das ONGA e equiparadas, alterada pelas Portarias n.º 71/2003, de 20 de janeiro e n.º 771/2009, de 20 de julho".

6. De acordo com os seus Estatutos a Requerente tem como objetivo a promoção de programas de análise, estudo e desenvolvimento de ações que visem a defesa do ambiente, realizando, na prossecução destes objetivos, "programas de formação, seminários, projetos nacionais de apoio a ações coletivas de qualificação, empreendedorismo e internacionalização".

7. Em concretização do seu objeto associativo, a Requerente presta serviços de formação profissional, referindo que se encontra devidamente reconhecida pela Direção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho (DGERT), em particular para as áreas de desenvolvimento pessoal, comércio marketing e publicidade, contabilidade e fiscalidade, gestão e administração, enquadramento na organização/empresa, direito, informática na ótica do utilizador, eletricidade e energia, indústrias alimentares, construção civil, tecnologia de proteção do ambiente, serviços de saúde pública e segurança e higiene no trabalho.

8. Na qualidade de entidade promotora e beneficiária a Requerente pretende candidatar-se a projetos conjuntos de formação-ação no âmbito do Programa Inovação e Transição Digital (COMPETE 2030), enquadrado no ciclo de programação de fundos europeus para o período 2021-2027 que decorre do Acordo de Parceria celebrado, em julho de 2022, entre Portugal e a Comissão Europeia, para aplicação dos fundos da política de coesão [(Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional ("FEDER") e o Fundo Social Europeu Mais ("FSE+"))].

9. Tais projetos terão como objetivo principal promover, junto de várias empresas participantes, um conjunto de ações de carácter formativo para a qualificação de empresários e trabalhadores tendo em vista a adaptação destes à mudança organizacional, transição verde e digital e, bem assim, a um ambiente de trabalho saudável capaz de prevenir riscos para a saúde, com recurso à metodologia de formação-ação, conforme o disposto nos artigos 101.º, alínea b), e 103.º, alínea a), do Regulamento Específico na Área Temática Inovação e Transição Digital (REITD).

10. De acordo com o que refere a Requerente, o n.º 2 do artigo 106.º do REITD prevê que os custos com a componente de formação realizada individualmente on the job nas empresas participantes são financiados com uma taxa de 90% do custo elegível nos termos do artigo 107.º do REITD, pelo que os restantes 10% serão exigíveis a título de comparticipação a suportar pelas próprias empresas participantes nas operações de formação.

11. Mais refere que no âmbito dos projetos de formação-ação cuja candidatura venha a ser deferida, a Requerente será responsável pela gestão, coordenação e desenvolvimento das operações formativas a assegurar junto das empresas participantes e das ações de acompanhamento e controlo que venham a resultar de diligências de auditoria eventualmente realizadas pelas entidades competentes para o efeito.

12. Tendo em conta não só as necessidades específicas das empresas a intervencionar no âmbito de cada candidatura, mas também a dimensão e volume de trabalho que tais

projetos podem implicar, a Requerente pondera recorrer à subcontratação de entidades formadoras devidamente certificadas para prestar os serviços de formação profissional para as quais a própria Requerente se encontra devidamente certificada pela DGERT e, bem assim, para as áreas de formação em que eventualmente não possua tal certificação.

Nestes casos, as entidades formadoras em regime de subcontratação emitirão os respetivos certificados de formação aos participantes, sendo igualmente responsáveis pela elaboração dos dossiers técnico-pedagógicos em conformidade com a certificação obtida junto da DGERT.

Na qualidade de entidade contratante caberá à Requerente proceder ao pagamento das entidades por si subcontratadas.

13. Os serviços a prestar pela Requerente com recurso à metodologia da formação-ação no âmbito do COMPETE 2030 incluirão, para além da componente meramente formativa, todas as atividades conexas relacionadas com a organização e gestão dos projetos, ao abrigo das responsabilidades que lhe serão imputadas pela legislação aplicável enquanto entidade promotora e beneficiária.

14. Deste modo, na qualidade de entidade promotora e beneficiária do projeto de formação-ação do COMPETE 2030, a Requerente irá faturar às empresas participantes os custos subjacentes aos serviços de formação-ação, incluindo os custos incorridos na eventual subcontratação de entidades formadoras, assim como, os custos referentes às atividades conexas de organização e gestão do projeto.

15. Face ao que expõe, vem a Requerente solicitar esclarecimento sobre se a isenção prevista na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA se aplica aos serviços de formação profissional e às atividades de coordenação e gestão a prestar às empresas participantes no âmbito do COMPETE 2030, ainda que tais serviços sejam efetuados com recurso a entidades formadoras subcontratadas para o efeito.

16. Em anexo ao pedido de informação vinculativa a Requerente junta cópia dos seguintes documentos:

- Procuração forense;
- Estatutos por que se rege a Requerente;
- Declaração de Utilidade Pública;
- Certificado n.º 0436/2013 emitido pela DGERT - Direção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho, válido desde 27 de março de 2013.

IV - PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

17. A Requerente apresenta uma proposta de enquadramento jurídico-tributário, na qual faz alusão ao Regime Geral Portugal 2030, à Portaria 851/2010 de 6 de setembro, ao Decreto-Lei n.º 210/2007, de 29 de maio, ao Regulamento Específico na Área Temática Inovação e Transição Digital (REITD), bem como à isenção prevista na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, chamando, ainda, à colação, o entendimento vertido nas informações com caráter vinculativo proferidas no âmbito dos pedidos n.ºs 12326 e 13317.

18. Sobre as normas acima referidas menciona-se, resumidamente, o referido pela Requerente:

18.1. O Regime Geral Portugal 2030, na alínea g) do n.º 1 do seu artigo 14.º, dispõe que para beneficiar dos apoios dos fundos europeus para desenvolvimento e concretização de ações de formação em empresas previamente identificadas para intervenção, as empresas devem estar, desde a data da apresentação da candidatura,

devidamente certificadas ou recorrer a entidades formadoras certificadas, nas áreas de formação para as quais solicitem apoio financeiro, nos termos da legislação nacional relativa à certificação de entidades formadoras, quando tal seja exigível.

18.2. O n.º 2 do mesmo artigo 14.º estabelece que os beneficiários ou os seus fornecedores de serviços de formação se consideram certificados quando a certificação de entidade formadora tenha sido concedida ao abrigo do regime estabelecido pela Portaria n.º 851/2010, de 6 de setembro, conforme alteração produzida pela Portaria n.º 208/2013, de 26 de junho.

18.3. A alínea c) do o artigo 3.º da Portaria 851/2010 determina que a certificação de entidade formadora corresponde ao "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", competindo à Direção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho, abreviadamente designada por DGERT promover, nos termos do Decreto-Lei n.º 210/2007, de 29 de maio, a acreditação das entidades formadoras.

18.4. Quando a entidade promotora e beneficiária do projeto no âmbito do COMPETE 2030 recorra a outras entidades formadoras, devidamente acreditadas pela DGERT, há lugar à elaboração de contrato reduzido a escrito entre as duas entidades, conforme disposto no n.º 4 do artigo 14.º do Regime Geral Portugal 2030, devendo ainda a respetiva faturação permitir associar as despesas às correspondentes atividades cofinanciadas.

18.5. No caso concreto, a Requerente pretende candidatar-se a apoios no âmbito do sistema de incentivos à qualificação de recursos humanos, o qual visa promover, nos termos do n.º 1 do artigo 99.º do REITD "() intervenções que, atuando do lado da procura, permitam dar resposta aos desafios de transformação do tecido empresarial, quer no âmbito das políticas públicas de inovação, qualificação e internacionalização das empresas, quer na área das transições gêmeas, digital e climática, onde as necessidades de qualificações são centrais, de forma a permitir uma efetiva adaptação às mudanças necessárias para promover a competitividade das empresas, ajustando o desenvolvimento de competências às necessidades reveladas pelo mercado de trabalho".

18.6. Para esta tipologia de intervenção, o REITD prevê, no artigo 101.º, a suscetibilidade do apoio respeitar a duas tipologias de operação distintas: (i) formação empresarial individual e (ii) formação empresarial conjunta, sendo que, o caso em análise respeita à segunda tipologia que nos termos da alínea b) do artigo 101.º, abrange "operações de formação organizadas através de um programa estruturado de qualificação de empresários e de trabalhadores, dirigido a um conjunto de empresas participantes a quem se destina a formação, na qual se inclui o recurso à metodologia de formação-ação, que prevê formação, alternada, em sala e on the job".

19. Atendendo ao que descreve e fazendo alusão ao disposto na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA entende a Requerente que os serviços que irá prestar no âmbito das ações de formação beneficiam da isenção ali consignada.

20. Ainda, chamando à colação as informações vinculativas prestadas no âmbito dos pedidos n.ºs 12326 e 13317, nas quais se entendeu, respetivamente:

i) que a componente «consultoria», inserida no contexto de projetos de formação-ação, não constituía, no caso ali em análise, um fim em si mesmo, mas um meio acessório ou complementar de efetuar nas melhores condições o serviço principal do prestador, devendo, por esse facto, aquela componente ser considerada como uma prestação

conexa/acessória que integra a própria formação;
ii) que no caso das candidaturas sob a modalidade de projetos conjuntos na metodologia formação ação, é possível a entidade promotora adquirir serviços de formação a uma terceira entidade com certificação DGERT, nas áreas que detém certificação para a realização da formação, alega a Requerente, que, também a componente de gestão e coordenação por si a realizar no contexto das ações formativas se encontra intimamente ligada à realização dessas formações e que, ainda que venha a ocorrer a subcontratação de entidades formadoras devidamente acreditadas pela DGERT por forma a assegurar a execução da totalidade da componente formativa do projeto que pretende executar, estarão reunidos os requisitos para a aplicação da isenção prevista na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA.

21. Vem, assim, solicitar que seja confirmado o enquadramento jurídico-tributário que propõe, designadamente que a isenção em IVA prevista na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA é aplicável aos serviços de formação profissional que pretende desenvolver no âmbito do COMPETE 2030, incluindo a gestão e coordenação do projeto, ainda que a componente formativa seja realizada totalmente com recurso à subcontratação de entidades formadoras devidamente acreditadas pela DGERT.

V - ANÁLISE E ENQUADRAMENTO LEGAL

22. A questão colocada prende-se com a aplicação da alínea 10) do artigo 9.º do CIVA segundo a qual estão isentas 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". Esta norma legal decorre da alínea i) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA).

23. É, assim, pressuposto obrigatório para a aplicação da isenção que as prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços que lhe sejam conexas, sejam efetuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes.

24. O organismo a quem compete a certificação das entidades formadoras é a Direção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho (DGERT) tendo em conta o disposto na Portaria n.º 851/2010, de 6 de setembro (com redação dada pela Portaria n.º 208/2013, de 26 de junho) que regula o sistema de certificação de entidades formadoras previsto no n.º 2 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 396, de 31 de dezembro (Regime Jurídico do Sistema Nacional de Qualificações), alterado pelo Decreto-Lei n.º 84/2019, de 28 de junho.

25. Nos termos do n.º 2 do artigo 1.º da referida Portaria n.º 851/2010 a certificação da entidade formadora é concedida por áreas de educação e formação em que a entidade formadora desenvolve a sua actividade, sendo tal certificação comprovada mediante a emissão do respetivo certificado de modelo aprovado pela entidade certificadora, a disponibilizar no sítio da internet da mesma (cfr. n.º 1 do artigo 9.º da Portaria). É de notar que a certificação das entidades formadoras é um requisito essencial, nomeadamente para efeito de acesso a financiamento público da respectiva actividade formativa, bem como para considerar certificada a formação profissional que aquelas realizam (cfr. preâmbulo da Portaria).

26. A certificação das entidades formadoras determina, assim, a aplicação da isenção prevista na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA às áreas indicadas no certificado.

A ausência de certificação determina que as operações de formação profissional realizadas pela entidade formadora sejam sujeitas a tributação em IVA, nos termos gerais do CIVA.

27. Tendo em conta o caso em análise na presente informação, importa referir que o Decreto-Lei n.º 20-A/2023, de 22 de março, que estabelece o regime geral de aplicação dos fundos europeus do Portugal 2023 e do Fundo para o Asilo, a Migração e a Integração para o período de programação de 2021-2027 institui, na alínea g) do n.º 1 do seu artigo 14.º, como um dos requisitos de elegibilidade das entidades candidatas e dos beneficiários, que os mesmos, desde a data de apresentação da candidatura, estejam, no âmbito das atividades de formação, certificados ou recorram a entidades formadoras certificadas, nas áreas de formação para os quais solicitem o apoio financeiro, nos termos da legislação nacional relativa à certificação de entidades formadoras, quando tal seja exigível.

28. Neste sentido, estabelece o n.º 2 do mesmo artigo 14.º que os beneficiários ou os fornecedores de serviços de formação se consideram certificados quando a certificação tenha sido concedida ao abrigo do regime estabelecido na Portaria n.º 851/2010, de 6 de setembro, na sua redação atual.

29. Por sua vez, determina o n.º 4 do referido artigo 14.º que quando os beneficiários contratarem entidades certificadas para a realização de ações de caráter formativo, o contrato deve ser reduzido a escrito e conter necessariamente a indicação detalhada dos serviços a prestar, devendo ainda a respetiva faturação permitir associar as despesas às correspondentes atividades cofinanciadas.

30. Assim, deve entender-se que as entidades que desenvolvem ações de formação profissional subsidiadas por fundos comunitários ou pelo Estado reúnem as condições subjetivas para se considerarem abrangidas pela parte final da alínea 10) do artigo 9.º do CIVA.

Por outro lado, nada obstando a que, no caso das candidaturas em causa, a entidade formadora/promotora recorra à subcontratação de outras entidades formadoras tendo em vista assegurar a execução de parte ou da totalidade da componente formativa, também as entidades subcontratadas podem beneficiar da isenção do imposto consignada na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA, desde que possuam certificação válida emitida pela DGERT e a prestação de serviços de formação profissional seja efetuada nas áreas abrangidas por essa certificação.

31. A alínea 10) do artigo 9.º do CIVA prevê, além das prestações de serviços de formação, que sejam também abrangidas pela norma de isenção as transmissões de bens e prestações de serviços conexas com a formação, referindo esta norma legal, a título exemplificativo, o fornecimento de alojamento, alimentação e material didático.

32. Importa ter em conta que as operações conexas referidas, não obstante o sejam a título exemplificativo, tipificam de alguma forma as características das operações conexas admissíveis pela norma. Desde logo, devem revestir uma natureza auxiliar ou complementar da operação principal, mediante as quais se proporcionam melhores condições na realização da mesma sem que, no entanto, esta dependa daquelas ou se mostre irrealizável sem as mesmas. Por outro lado, pode entender-se que as operações conexas devem incidir sobre aspetos práticos de apoio aos participantes na ação de formação (sejam eles os formadores ou os formandos), na ótica de otimizar as condições em que é ministrada a ação. Resulta ainda da norma legal, como já se referiu antes, que as operações conexas beneficiam da isenção quando são fornecidas pelos

organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes.

33. Atendendo à matriz comunitária do IVA, os Estados-Membros estão obrigados, na gestão e administração do imposto, a observar a jurisprudência produzida pelo TJUE na interpretação das normas da Diretiva IVA.

34. De acordo com a jurisprudência comunitária (2) "()" resulta dos próprios termos dessa disposição que a mesma não é aplicável às prestações de serviços e entregas de bens que não tenham qualquer relação com «a educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou a reciclagem profissional»".

35. O TJUE estabeleceu alguns critérios/requisitos necessários para que uma determinada operação se possa considerar como conexa/acessória de uma outra operação principal. Sumariamente, 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;
- ii) essas prestações acessórias/conexas não constituam, portanto, um fim em si mesmas;
- iii) 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.

36. Acresce ao anteriormente referido que o artigo 134.º da Diretiva IVA estabelece que as entregas de bens e as prestações de serviços ficam excluídas do benefício da isenção, designadamente da alínea i) do n.º 1 do artigo 132.º, nos seguintes casos:
"a) Quando não forem indispensáveis à realização de operações isentas;
b) Quando se destinarem, essencialmente, a proporcionar ao organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efectuadas em concorrência directa com as empresas comerciais sujeitas ao IVA".

37. No caso concreto, a Requerente refere, que, no âmbito do COMPETE 30, pretende candidatar-se na qualidade de entidade promotora e beneficiária, a projetos conjuntos de formação-ação, na tipologia prevista na alínea b) do artigo 101.º do Regulamento Específico na Área Temática Inovação e Transição Digital (REITD) (3), ou seja, na tipologia de "Formação empresarial conjunta". Esta tipologia de intervenção abrange "()" operações de formação organizadas através de um programa estruturado de qualificação de empresários e de trabalhadores, dirigido a um conjunto de empresas participantes a quem se destina a formação, na qual se inclui o recurso à metodologia de formação-ação, que prevê formação, alternada, em sala e on the job".

38. De acordo com o explanado pela Requerente a "()" formação-ação constitui uma metodologia de aprendizagem através da experiência e da prática no ambiente de trabalho empresarial e profissional, caracterizando-se pela mistura de componentes formativas e de consultoria de forma interligada, razão pela qual deve ocorrer de forma alternada em sala e on the job".

39. A Requerente refere, também, que para além da componente meramente formativa no âmbito dos projetos de formação-ação, os serviços que irá prestar incluirão, ainda, todas as atividades relacionadas com a organização, gestão e desenvolvimento das operações formativas a assegurar junto das empresas participantes e ações de acompanhamento e controlo que venham a resultar de diligências de auditoria eventualmente realizadas pelas entidades competentes para o efeito.

40. De acordo com o artigo 107.º do REITD, para a tipologia em causa são elegíveis as seguintes despesas: a) Encargos com formandos, incluindo as remunerações e encargos sociais do tempo afeto à formação; b) Encargos com formadores, incluindo remunerações e outras despesas; c) Encargos com formadores-consultores, no caso da metodologia de formação-ação, na componente formativa realizada individualmente nas empresas participantes (on the job); d) Encargos com outro pessoal não docente afeto à operação, incluindo remunerações de pessoal dirigente, técnicos, pessoal administrativo, bem como outro pessoal envolvido nas fases de conceção, preparação, desenvolvimento, gestão, acompanhamento e avaliação da operação; e) Rendas, alugueres e amortizações, incluindo as despesas com o aluguer, ou amortização de equipamentos diretamente relacionados com a operação, e as despesas com a renda ou a amortização das instalações onde a formação decorre; f) Encargos diretos com a preparação, desenvolvimento, acompanhamento e avaliação das operações, incluindo as despesas com a elaboração de diagnósticos de necessidades, divulgação da operação, aquisição, elaboração e reprodução de recursos didáticos, aquisição de livros e de documentação, despesas com materiais pedagógicos, com deslocações realizadas pelo grupo no âmbito da respetiva ação de formação e ainda as decorrentes da aquisição de serviços técnicos especializados relacionados com a avaliação das operações e dos seus resultados globais, com exceção das previstas na alínea d); g) Encargos gerais da operação, incluindo as despesas necessárias à respetiva conceção, desenvolvimento e gestão, nomeadamente as despesas correntes com energia, água, comunicações, materiais consumíveis e bens não duradouros, as despesas gerais de manutenção de equipamentos e instalações, as despesas com consultas jurídicas e emolumentos notariais e com peritagens técnicas e financeiras.

41. Numa breve nota sobre a componente "consultoria" na formação-ação, é de referir que, conforme dispõe o n.º 6 do artigo 9.º do Regime Jurídico do Sistema Nacional de Qualificações, que encontra previsto no Decreto-Lei n.º 396/2007, de 31 de dezembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 84/2019, de 28 de junho, a "formação-ação" é uma modalidade de formação "() dirigida a empresas e assente na prestação de serviços integrados de formação e consultoria ()".

42. Ou seja, a componente "consultoria" integra, na verdade, a própria prestação principal e, neste sentido, faz parte da própria prestação de serviços de formação profissional, na vertente formação-ação, nos termos legalmente previstos.

43. Conforme decorre da redação da alínea 10) do artigo 9.º do CIVA o âmbito de aplicação da isenção ali consignada restringe-se à atividade de formação profissional, contemplando as transmissões de bens e prestações de serviços que lhe sejam conexas e cuja natureza se encontra tipificada na norma legal em observância dos critérios estabelecidos na jurisprudência do TJUE. Isto é, estas transmissões de bens ou prestações de serviços constituem operações auxiliares da prestação principal e são fornecidas ao beneficiário da ação da formação profissional tendo em vista permitir que esta seja realizada nas melhores condições.

44. De facto, as prestações de serviços só são abrangidas pelo conceito de operações conexas com a formação beneficiando, assim, do mesmo tratamento fiscal, quando forem efetivamente fornecidas enquanto prestações acessórias da formação, que constitui a prestação principal.

45. Importa, ainda, referir que, de acordo com o TJUE, as isenções, designadamente as previstas no artigo 132.º da Diretiva, 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, sem, todavia, inviabilizar os

objetivos prosseguidos pelas referidas isenções, respeitando as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA (4).

46. No caso da "gestão e coordenação do projeto", inseridas no contexto de projetos de formação-ação a que a Requerente se pretende candidatar, não se afigura que as mesmas revistam uma natureza auxiliar ou acessória da ação de formação propriamente dita, mediante as quais esta seja proporcionada em melhores condições, mas, na medida em que a gestão e coordenação do projeto é executada pela própria entidade que presta as ações de formação, ainda que, com recurso a terceiros devidamente habilitados, a mesma considera-se parte integrante da prestação de serviços de formação profissional.

47. Com efeito, salvo quando constituam uma componente integrada na própria operação, os serviços de gestão e coordenação são, em regra, serviços autónomos, passíveis de ser exercidos por entidades comerciais com competências nesses domínios, em concorrência direta entre si, sendo tributados de forma independente, à taxa normal do imposto.

VI - CONCLUSÃO

48. Face a todo o exposto e tendo em conta as questões colocadas pela Requerente, afigura-se de informar o seguinte:

49. Atendendo a que, pelos serviços de formação profissional que presta, a Requerente se encontra devidamente reconhecida pela DGERT, beneficia da isenção prevista na alínea 10) do artigo 9.º do CIVA pela efetivação desses serviços, incluindo os que preste com recurso à subcontratação de outras entidades formadoras desde que estas possuam certificação válida emitida pela DGERT e a prestação de serviços de formação profissional seja efetuada nas áreas abrangidas por essa certificação.

50. Uma vez verificado o pressuposto referido no ponto anterior, a isenção aplica-se também às ações de formação prestadas pelas entidades subcontratadas e faturadas à Requerente.

51. A "gestão e coordenação do projeto" executada pela Requerente no contexto dos projetos de formação-ação a que se pretende candidatar, constitui parte integrante da prestação de serviços de formação profissional, isenta ao abrigo da alínea 10) do artigo 9.º do CIVA.

(1) Anterior artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Diretiva.

(2) Pode ver-se, a propósito, 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 C253/07, 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.

(3) O Regulamento Específico na Área Temática Inovação e Transição Digital foi publicado pela Portaria 103-A/2023, de 12 de abril.

(4) Pode ver-se, a propósito, os Acórdãos C-384/98, de 14 de setembro de 2000 (caso D.) e C-45/01, de 6 de novembro de 2003 (caso Dornier), entre outros.