

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.4º - Conceito de prestação de serviços .

Assunto: Prestações de serviços por peritos

Processo: 26941, com despacho de 2024-10-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - PEDIDO

1. No presente pedido de informação está em causa a prestação de serviços de verificação de conformidade EQAVET ("European Quality Assurance Reference Framework for Vocational Education and Training"), que em Português significa Quadro de Referência Europeu de Garantia da Qualidade para a Educação e Formação Profissional, por peritos que integram a bolsa de peritos externos constituída e gerida pela ANQEP (Agência Nacional para a Qualificação e o Ensino Profissional, I.P.). Os mesmos peritos externos são docentes ou investigadores do ensino superior com experiência no domínio da gestão e/ou avaliação de sistemas de garantia de qualidade, preferencialmente com conhecimentos no domínio do ensino profissional.

2. Os peritos são indicados pela instituição de ensino superior que estabelece um protocolo de colaboração com a ANQEP no âmbito da implementação de sistemas de garantia da qualidade na educação e formação profissional, em alinhamento com o quadro EQAVET. O reconhecimento de que os sistemas de garantia da qualidade implementados pelos operadores Educação e Formação Profissional (EFP) estão alinhados com o quadro EQAVET resulta na atribuição, por parte da ANQEP, do selo EQAVET.

3. A Requerente tem, no seu quadro de pessoal, peritos externos que procedem à referida verificação de conformidade de certificação EQAVET, procedendo, consequentemente, à faturação daquele serviço às entidades que o solicitem. O pagamento é feito às instituições de ensino superior a que pertencem os peritos que constituem a equipa de verificação de conformidade EQAVET, cujos valores, refere, não incluem o valor do IVA.

4. Assim, pretende ser esclarecida se os serviços de verificação para a atribuição de certificação EQAVET, faturados pela Requerente aos operadores EFP, podem beneficiar da isenção do IVA, nomeadamente ao abrigo das alíneas 9) e 10) do artigo 9.º do Código do IVA, por se enquadrarem como serviços conexos com o ensino e formação profissional, ou se são sujeitos a imposto.

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

5. Consultado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, verifica-se que a Requerente se encontra registada em IVA pelo exercício da atividade de Ensino superior - CAE 85420, enquadrada na isenção nos termos do artigo 9.º do Código do IVA, constituindo um sujeito passivo misto, que utiliza a afetação real de bens, para efeitos do estabelecido no artigo 23.º do Código do IVA.

6. EQAVET ("European Quality Assurance Reference Framework for Vocational

Education and Training"), que em Português significa Quadro de Referência Europeu de Garantia da Qualidade para a Educação e Formação Profissional, concebido para melhorar a Educação e Formação Profissional (EFP) no espaço europeu, caracteriza-se por ser o instrumento de referência para promover e monitorizar o aperfeiçoamento dos sistemas europeus de ensino e formação profissional.

7. A verificação de conformidade EQAVET é assegurada por peritos que integram a bolsa de peritos externos constituída e gerida pela ANQEP (Agência Nacional para a Qualificação e o Ensino Profissional, I.P.). Os peritos externos são docentes ou investigadores do ensino superior com experiência no domínio da gestão e/ou avaliação de sistemas de garantia da qualidade, preferencialmente com conhecimentos no domínio do ensino profissional.

8. Estes peritos são indicados pelas instituições de ensino superior que estabeleceram um protocolo de colaboração com a ANQEP no âmbito da implementação de sistemas de garantia da qualidade na educação e formação profissional, em alinhamento com o Quadro EQAVET, conforme consulta efetuada em <http://www.qualidade.anqep.gov.pt/sobre.asp>.

9. Em sede de IVA as prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, são sujeitas a imposto, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e artigo 4.º, ambos do Código do IVA.

10. O próprio Código do IVA, no entanto, prevê isenções, nomeadamente, as alíneas 9) e 10) do seu artigo 9.º.

11. A alínea 9) do artigo 9.º do Código do IVA isenta de imposto "As prestações de serviços que tenham por objecto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento e alimentação, efectuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes".

12. A alínea 10) do artigo 9.º do mesmo Código, isenta de imposto "As prestações de serviços que tenham por objecto a formação profissional, bem como as 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".

13. Estas isenções correspondem, na Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006), à alínea i) do n.º 1 do artigo 132.º, que estabelece uma isenção de imposto para a "educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou reciclagem profissional, e bem assim as prestações de serviços e as entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efectuadas por organismos de direito público que prossigam o mesmo fim e por outros organismos que o Estado Membro em causa considere prosseguirem fins análogos".

14. Por sua vez, o artigo 134.º da Diretiva IVA, exclui da isenção, as entregas de bens e as prestações de serviços, 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 direta com as empresas comerciais sujeitas ao IVA".

15. A isenção é composta por um elemento objetivo - os serviços que tenham por objeto

o ensino ou a formação - e um elemento subjetivo, segundo o qual tais prestações de serviços são isentas de IVA apenas quando efetuadas pelas entidades indicadas na norma de isenção - estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou estabelecimentos que desenvolvam fins análogos àqueles reconhecidos pelos ministérios competentes, ou, por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes, nos termos das alíneas 9) e 10) do artigo 9.º do Código do IVA, respetivamente.

16. Ainda que não exista na Diretiva uma definição para serviços conexos, entende o Tribunal de Justiça da União Europeia que "Esta noção não requer, porém, uma interpretação particularmente estrita, na medida em que a isenção das prestações de serviços estreitamente conexas com o ensino universitário se destina a garantir que o benefício deste não se torne inacessível em razão do acréscimo de custos deste ensino se ele próprio, ou as prestações de serviços e as entregas de bens com ele estreitamente conexas, fosse sujeito a IVA (v., por analogia, no que respeita ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, acórdão de 11 de janeiro de 2001, Comissão/França, C 76/99, Colect., p. I-249, n.º 23)" (acórdão no proc. C 287/00).

17. O mesmo Tribunal de Justiça, no acórdão no processo C 434/05, constatando a ausência daquela definição, vem referir que "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»".

18. As prestações de serviços e entregas de bens só podem ser consideradas «estreitamente conexas», beneficiando assim do mesmo tratamento fiscal "quando são efetivamente fornecidas enquanto prestações acessórias do ensino, que constitui uma prestação principal".

19. No caso apresentado, está em causa a verificação por peritos externos, nos cursos profissionais, efetuada por docentes ou investigadores do ensino superior com experiência no domínio da gestão e/ou avaliação dos sistemas de qualidade, indicados pelas instituições de ensino superior, com vista à obtenção do reconhecimento de que os sistemas de garantia da qualidade implementados pelos operadores de EFP estão alinhados com o Quadro EQAVET, por forma a obterem a certificação EQAVET com a atribuição pela ANQEP do selo EQAVET, a comprovar o mencionado reconhecimento.

20. Claramente as operações efetuadas nesta sede, não configuram prestações de serviços de ensino, nem tão pouco de formação profissional. Da mesma forma, tendo em conta a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, relativamente às prestações de serviços e entregas de bens consideradas conexas com o ensino e a formação profissional, também não podem ser consideradas como tal as operações realizadas. Consequentemente, constituem operações afastadas das isenções do IVA previstas nas alíneas 9) e 10) do artigo 9.º do Código do IVA.

21. Assim, uma vez que as operações não beneficiam das isenções previstas nas alíneas 10) ou 11) do artigo 9.º do Código do IVA, nem de qualquer outra isenção prevista no mesmo artigo 9.º, as operações realizadas pelos peritos, configuram prestações de serviços nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA, sujeitas a imposto e dele não isentas, à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código do IVA.

22. Por fim, dá-se nota de que, caso a Requerente não tenha liquidado imposto nas faturas, deve emitir, nos termos estabelecidos no n.º 7, do artigo 29.º do Código do IVA,

os correspondentes documentos retificativos das faturas, e substituir as declarações periódicas dos períodos de imposto em causa.