

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 6.º.

Assunto: Localização de operações - Prestação única de serviços - Assistência em viagem a turistas estrangeiros

Processo: n.º 1135, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2010-10-01.

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ....**A**...», presta-se a seguinte informação.

1. A actividade da ora Requerente consiste na prestação de serviços a empresas estrangeiras, sediadas em países comunitários, em que presta assistência a turistas estrangeiros em território nacional.

2. Os serviços de assistência em viagem aos turistas estrangeiros são contratados por estes junto daquelas empresas estrangeiras, as quais, por sua vez, quando necessitam de prestar assistência em Portugal contratam os serviços da ora Requerente.

3. A ora Requerente factura o serviço de assistência que prestou à sociedade estrangeira que o solicitou, sendo que tal facturação (agregada ou em facturação separada) inclui:

(i) por um lado, o valor de todos os serviços adquiridos pela requerente para prestar a assistência ao turista, incluindo o valor do IVA por si suportado, ou seja, a totalidade do valor da facturação que suportou com esses serviços;

(ii) por outro lado, o valor das despesas que a requerente realizou para prestar a assistência, nomeadamente, com telefone, fax, telemóvel, internet, etc. e o valor dos seus "honorários" propriamente ditos, ou seja, o preço que a requerente cobra à sociedade estrangeira para a realização deste serviço de assistência em Portugal.

4. Pelo que solicita sancionamento sobre se a facturação que a ora Requerente emite a sociedades sediadas em países comunitários (sujeitos passivos de imposto) e que tem por objecto a contraprestação do seu serviço (os seus honorários) e o reembolso das despesas que a ora Requerente suportou para realizar a assistência que lhe foi solicitada deve ser efectuada, na sua totalidade, no regime de IVA a liquidar pelo adquirente, com base no disposto no artigo 6.º do CIVA.

5. Da consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes - Situação Cadastral Actual, verifica-se que a ora Requerente se encontra enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal com periodicidade trimestral, pelo exercício da actividade principal de "Outras actividades e serviços de apoio prestados às empresas, N.E." com o CAE 82990, com o tipo de operações "Transmissões que conferem direito à dedução".

6. A título preliminar, importa recordar que a questão relativa ao alcance de uma operação reveste uma importância particular, na perspectiva do IVA, tanto para determinar o local das operações tributáveis como para a

aplicação da taxa de tributação ou, eventualmente, das disposições relativas à isenção previstas no CIVA.

7. No caso concreto, verifica-se que, numa primeira fase, as empresas estrangeiras contratam a ora Requerente para a prestação de serviços de assistência, que, por sua vez, e a fim de dar cumprimento a essa prestação de serviços, adquire várias prestações de serviços não especificadas ab initio. Prestações estas que são facturadas de modo agregado ou separado.

8. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 1.º do CIVA, estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado, as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

9. Por prestações de serviços entende-se as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens, de acordo com o n.º 1 do art. 4.º do CIVA.

10. Como decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de actos, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para se determinar se se está na presença de duas ou mais prestações distintas ou de uma prestação única.

11. No acórdão de 25 de Fevereiro de 1999 (processo C-349/96, caso CPP, n.º 30) aquele mesmo Tribunal afirmou o seguinte: "Importa sublinhar que se está perante uma prestação única, designadamente neste caso, em que um ou vários elementos devem ser considerados a prestação principal, ao passo que, inversamente, um ou vários elementos devem ser considerados prestações acessórias que partilham do tratamento fiscal da prestação principal. Uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador (acórdão de 22 de Outubro de 1998, Madgett e Baldwin, C-308/96 e C-94/97, Colect., p. I-6229, n.º 24)".

12. E no mesmo processo é defendido que "Para determinar, para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, se uma prestação de serviços composta de vários elementos deve ser considerada uma prestação única ou duas ou mais prestações distintas que devem ser apreciadas separadamente, importa ter em conta a dupla circunstância (...) que cada prestação de serviços deve normalmente ser considerada distinta e independente e de que a prestação constituída por um único serviço no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do imposto sobre o valor acrescentado".

13. Dado que a operação em causa tem por objecto económico o fornecimento, por um sujeito passivo subcontratado, a um turista de um programa de assistência especificamente adaptado às necessidades pontuais e concretas desse turista, verifica-se que as prestações de serviços em causa estão tão estreitamente ligadas que, isoladas, não têm para o turista, a necessária utilidade prática, ainda que através do pagamento de preços distintos.

14. E quanto a esta questão, é referido nas Conclusões da Advogada-Geral, no processo C-41/04, apresentadas em 12 de Maio de 2005, "O preço foi

decomposto em dois elementos para permitir a sua configuração flexível, em função dos custos efectivos. Porém, este modo de regular o preço não permite concluir que existem necessariamente também duas prestações a tratar em separado para efeitos de tributação do IVA. (...) o cálculo separado do preço de duas prestações não fornece necessariamente indicações sobre a sua relação interna".

15. E vai mais longe ao concluir que "Se se atribuísse importância decisiva às estipulações contratuais em matéria de preço e de emissão de facturas, as partes contratantes poderiam influenciar a qualificação em sede de IVA à medida dos seus desejos. Isto contraria o princípio da apreciação objectiva da prestação contratual típica ou das prestações contratuais típicas em função dos seus elementos característicos".

16. De harmonia com a regra geral de localização das prestações de serviços que tenham como destinatários sujeitos passivos do imposto, prevista na alínea a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA, as prestações de serviços consideram-se efectuadas em território nacional quando o respectivo destinatário nele disponha de sede, estabelecimento estável ou domicílio.

17. Desta regra geral resulta, por outro lado, mesmo que o prestador dos serviços disponha de sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, que não são consideradas nele efectuadas as prestações de serviços cujo destinatário seja um sujeito passivo sediado, estabelecido ou domiciliado fora do território nacional.

18. A alínea a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA tem por base comunitária o definido no art. 44.º da Directiva do IVA.

19. Face ao exposto, as operações em causa constituem uma prestação única dado que as prestações parciais estão tão estreitamente ligadas que, isoladas, não têm para o adquirente a necessária utilidade prática, não sendo decisivo saber se foram estipulados preços distintos para as prestações parciais e se são emitidas facturas separadas.

20. Sendo que, nos termos da alínea a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA, a localização das prestações de serviços em causa ocorre no lugar onde o destinatário dos serviços - "as sociedades sediadas em países comunitários" - disponha da sede da sua actividade económica ou do estabelecimento estável para o qual os serviços sejam prestados, ou, na falta de sede e de estabelecimento estável, o lugar onde o sujeito passivo destinatários dos serviços tenha domicílio ou residência habitual.