

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 6º
- Assunto: Localização de operações – Multinacional organizada, a nível mundial, em sub-grupos regionais, denominados "Clusters"
- Processo: nº 2636, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-11-09.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ....**A**...», presta-se a seguinte informação.

A Requerente é um sujeito passivo de IVA com sede no território nacional inserida num grupo multinacional, adiante designado de Grupo. Pretende obter informação vinculativa, em sede de IVA, sobre a aplicação das regras de localização das operações tributáveis às prestações de serviços realizadas entre membros do Grupo, a implementar de acordo com um conjunto de regras internas contratualmente estabelecidas, que descreve no pedido e que a seguir se sumarizam. Explicita os conteúdos (documento) através de uma apresentação esquemática das relações entre as várias empresas subsidiárias do Grupo e uma estrutura centralizadora das operações, a criar em Portugal para o efeito, de cujas operações pretende a qualificação tributária.

### CONTEXTO DAS OPERAÇÕES

1. Segundo refere, Grupo está organizado, a nível mundial, em 17 sub-grupos regionais, denominados "Clusters". Os Clusters são organizações virtuais que integram a estrutura de gestão e organização do Grupo.
2. Em cada Cluster, as subsidiárias do Grupo estão sujeitas a regras internas de cooperação entre si e o próprio Cluster, tendo em vista a prossecução dos interesses do Grupo. Neste sentido, trocam um conjunto de diferentes serviços entre si, o que gera a obrigação de emissão de um número elevado de notas de débito trocadas entre as diferentes subsidiárias, no âmbito de um mesmo projecto, relativamente ao trabalho desenvolvido por cada uma.
3. A Requerente está inserida no Cluster do "Sudoeste da Europa", que compreende a Itália, a França, a Grécia, Portugal, a Bélgica, a Suíça e a Espanha.
4. Para reduzir os custos incorridos pelas respectivas subsidiárias, bem como as significativas insuficiências de gestão deste tipo de projectos, o Cluster pretende criar uma estrutura centralizadora destas funções, que designa de "Hb", localizada em Portugal e gerida pela Requerente. Esta estrutura funcionará integrada na Requerente, constituindo a remuneração pelas funções que desempenhe em benefício dos membros do Cluster, rendimento próprio da Requerente.
5. De acordo com a exposição que faz, o Hb centralizará a emissão das notas de débito dos diferentes membros do Cluster. Pelo trabalho efectuado e pelos custos incorridos com projectos comuns, cada subsidiária do Grupo,

incluindo a Requerente, emite nota de débito unicamente ao Hb e não aos demais membros do Cluster. Por seu lado, o Hb redebita os custos e encargos que lhe foram cobrados por cada membro aos demais, segundo uma chave de repartição.

6. O fluxo de notas de débito será, assim, entre o Hb e cada membro e não mais entre a totalidade dos membros do Cluster.

### **PEDIDO**

7. Pretende informação vinculativa, simultaneamente, em sede de IRC e de IVA, tendo apresentado para o efeito dois pedidos de idêntico teor, um relativo a IRC e o presente, relativo a IVA.

8. No que concerne a matéria com incidência em IVA, pretende a confirmação dos seguintes entendimentos:

i) Nas notas de débito a emitir pelo Hb aos diferentes membros do Cluster, entendendo-se que correspondem a operações sujeitas a IVA (não obstante se tratar de redébito de custos e encargos suportados pelo Hb), não haverá lugar à liquidação de IVA em Portugal, por aqui não terem os adquirentes a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio;

ii) Nas notas de débito a emitir pelos diferentes membros do Cluster ao Hb, localizado na requerente, entendendo-se que correspondem a operações sujeitas a IVA (apesar de respeitarem ao mero reembolso de custos e encargos incorridos por aqueles membros), haverá lugar à liquidação do IVA em Portugal segundo a regra de inversão do sujeito passivo, em virtude de aqui se localizar o adquirente (Hb), sem prejuízo do direito deste à dedução do imposto nos termos gerais;

iii) Nas facturas a emitir pelo Hb aos membros do Cluster a título dos serviços por aquele prestados e com a respectiva margem de remuneração, deve entender-se que correspondem a operações que, embora abrangidas pelo âmbito de incidência do imposto, não são tributáveis em Portugal, uma vez que aqui não são localizadas para efeitos de IVA.

9. Trata-se, assim, de definir a localização das diferentes operações tributáveis descritas, de acordo com as correspondentes regras do Código do IVA.

### **QUESTÃO PRÉVIA**

10. Face à natureza futura das operações em causa, fundadas em contratos ou acordos cuja exequibilidade depende simultaneamente do seu enquadramento em IRC, impõe-se a seguinte ponderação.

11. Por consulta ao Sistema de Informação e Gestão de Informação Vinculativa (SIGIV), verifica-se que o pedido de informação vinculativa apresentado em sede de IRC, cujo teor do documento é exactamente igual ao agora em análise, foi arquivado com o seguinte fundamento: "O pedido versa sobre a aceitação dos métodos que a requerente pretende usar nas operações -vinculadas - efectuadas entre o "Hb" por si gerido e os diferentes membros do "Cluster", bem como dos contratos que vão sustentar tais

operações, pelo que o entendimento que pretende ver sancionado não pode ser objecto de informação vinculativa.

De facto, este tipo de entendimento apenas pode ser concretizado através de um Acordo Prévio de Preços de Transferência, previsto no art.º 138.º do CIRC e regulamentado pela Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de Julho. Quanto às restantes questões (obrigações declarativas e de retenção na fonte), estando as mesmas subordinadas à questão principal, apenas se virão a colocar se o acordo vier a ser celebrado.

Assim, o pedido vai ser arquivado. Da decisão agora comunicada cabe recurso hierárquico facultativo, no prazo de trinta dias, nos termos do artigo 80.º da Lei Geral Tributária e do n.º 2 do artigo 66.º do Código de Procedimento e Processo Tributário".

**12.** Por este facto, a informação vinculativa em sede de IVA, que incide exclusivamente sobre a localização das operações para efeitos de tributação, nos exactos termos em que a Requerente coloca as questões antes enunciadas, é prestada no pressuposto de que se concretiza o contexto dessas operações, tal como é apresentado. Caso não venha a confirmar-se, ou caso sofra qualquer alteração ou modificação, nomeadamente, dos termos contratuais ou resultante das obrigações em sede de IRC, o entendimento validado na presente informação não pode subsistir, sem prejuízo do direito da Requerente solicitar um novo pedido de informação vinculativa, caso assim entenda.

### **ENQUADRAMENTO DAS OPERAÇÕES**

**13.** De harmonia com o disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA e sem prejuízo das normas específicas constantes dos números 7, 8 e 12 do mesmo artigo, são tributáveis no território nacional as prestações de serviços efectuadas a um sujeito passivo que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerça uma actividade económica que preencha as regras de incidência subjectiva do imposto definidas no n.º 5 do artigo 2.º do CIVA, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador.

**14.** Por outro lado, determina a alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º do Código que são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerça uma actividade económica sujeita a IVA, bem como as que pratiquem um só operação tributável conexa com aquela ou que, independentemente dessa conexão, preencha os pressupostos de incidência real de IRS ou IRC, pela aquisição dos serviços abrangidos pela alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º, quando os respectivos prestadores não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados.

**15.** Importa referir que, nos documentos facultados, não se encontra expresso o conjunto de operações que a Requerente realizará a título da função Hb, que lhe é atribuída pelo Cluster, não obstante a referência a um conjunto de áreas com as quais os serviços a prestar estarão relacionados.

**16.** De acordo com o referido no documento apresentado, a Requerente será, no âmbito da função Hb, responsável por um conjunto de serviços de gestão, administração e controlo dos serviços do Cluster, bem como de gestão de custos. O modelo de cobrança/facturação abrangerá três contratos distintos.

**17.** Pode considerar-se que os serviços prestados no âmbito do Hb, pelo menos aqueles que decorrem do conjunto de actividades descritas, se consubstanciam, essencialmente, em prestações de serviços de coordenação e organização, bem como as operações de redébito dos serviços prestados pelos vários membros do Cluster, em substituição das relações recíprocas anteriormente existentes entre estes. De harmonia com o n.º 4 do artigo 4.º do CIVA, quando a prestação de serviços for efectuada por intervenção de um mandatário agindo em nome próprio, este é, sucessivamente, adquirente e prestador do serviço. Ou seja, nas operações de débito dos vários membros do Cluster à Requerente, bem como das de redébito deste àqueles, na medida em que os verdadeiros prestadores e destinatários dos serviços são as empresas, aplica-se o disposto no n.º 4 do artigo 4.º do CIVA.

**18.** Tais operações configuram, segundo se depreende, serviços de estudo, organização, investigação e desenvolvimento. Neste pressuposto, às mesmas aplica-se a regra geral de localização das prestações de serviços acolhida na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, numa leitura directa, ou à contrário, consoante o adquirente dos serviços seja a Requerente ou outra empresa do Grupo sediada fora do território nacional.

**19.** Importa salientar, no entanto, que a estrutura Hb, nos termos enunciados, não corresponde a uma entidade com personalidade jurídica e fiscal, constituindo uma actividade parcelar da Requerente. Independentemente da forma como esta "actividade" venha a ser relevada contabilisticamente, face à actividade que se poderá qualificar de principal, a mesma não deixa de constituir uma actividade que concorre para as obrigações de liquidação e apuramento do imposto, de facturação e declarativas da Requerente, sem embargo de, nas relações entre o Hb e a Requerente, nos termos dos acordos do Grupo, se estar perante meras operações contabilísticas.

## CONCLUSÃO

**20.** Pelo exposto, dando resposta às questões enunciadas, conclui-se do seguinte modo:

a) As operações activas e passivas realizadas no âmbito da actividade do Hb como tal descritas no pedido, configuram operações realizadas, para efeitos de IVA, na esfera jurídica e tributária da Requerente;

b) Nas notas de débito a emitir pelos vários membros do Cluster à Requerente, cujas operações se consubstanciam em prestações de serviços de estudo, investigação e desenvolvimento efectuadas entre vários membros do Cluster, mas debitadas à Requerente no âmbito da actividade do Hb, com vista ao seu redébito aos vários membros do Grupo, entende-se que se aplica o disposto no n.º 4 do artigo 4.º do Código do IVA, em que a Requerente toma a posição de adquirente dos serviços. De harmonia com o disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º

do Código do IVA, uma vez que a Requerente é a adquirente dos serviços, as operações localizam-se e são tributadas em Portugal, devendo proceder à liquidação do imposto pelo mecanismo do *reverse charge*, caso se verifique que os prestadores dos serviços são sujeitos passivos com a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados, fora do território nacional;

c) Nas notas de débito a emitir pela Requerente aos diferentes membros do Cluster, relativas à actividade do Hb, cujas operações se consubstanciam em prestações de serviços de coordenação e organização, bem como serviços de estudo, investigação e desenvolvimento que debita em nome próprio mas relativas a operações realizadas pelos demais membros do Cluster, entende-se que se aplica o disposto no n.º 4 do artigo 4.º do Código do IVA, em que a Requerente toma a posição de prestador do serviço. De harmonia com o disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código, em leitura à contrário, na medida em que os adquirentes dos serviços não tenham, no território nacional, a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços sejam prestados, estas operações não se localizam em Portugal, não havendo lugar a liquidação do imposto. Os documentos referidos devem obedecer ao disposto no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, devendo, nomeadamente, conter o motivo justificativo da não liquidação do imposto;

d) As relações entre a Requerente e o Hb, nos termos das orientações contratuais internas do Cluster, configuram, para efeitos de IVA, meras operações contabilísticas, na medida em que se trata de operações internas na esfera jurídica e tributária da própria.