

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 6º
- Assunto: Localização de operações –Sujeito passivo Suíço que não pratica operações em território nacional mas registado para efeitos de IVA
- Processo: nº 3043, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-03-26.
- 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.

### I - FACTOS APRESENTADOS

1. A requerente é uma sociedade sediada na Suíça que envia para os clientes portugueses XX e YY, motos de água, motos quatro e outros veículos de recreio, os quais são posteriormente vendidos por estas entidades em território nacional.
2. Tais veículos saem da Bélgica, sujeitos a faturação, de acordo com um exemplo de fatura em anexo ao pedido, relativa a exportação de veículos de recreio.
3. No âmbito do período legal de garantia de dois anos, as referidas XX e YY podem ter de efetuar intervenções técnicas ou reparações nos bens que a requerente lhes vendeu.
4. Tal atividade é objeto de emissão de faturas e de outros documentos indicando o número de IVA português da requerente, sendo assim sujeita a IVA à taxa normal, pagando a requerente os seus custos àquelas empresas.
5. Atendendo a que o objeto de faturação por parte das empresas portuguesas são apenas os serviços de garantia, o NIF português da requerente não obtém qualquer proveito, mas apenas suporta os custos dos seus produtos em fase de garantia, encontrando-se, por isso sempre em crédito de imposto uma vez que tais serviços não podem ser repercutidos aos clientes porquanto estão, como se referiu, incluídos no período de garantia dos respetivos bens e, conseqüentemente, incorporados no preço de venda dos mesmos.
6. Refira-se que a requerente não possui em Portugal qualquer estabelecimento estável nem meios técnicos ou humanos, estando apenas registada para efeitos de IVA em Portugal.
7. No entendimento da requerente, não necessita de manter um NIPC em Portugal se as referidas XX e YY faturarem diretamente à requerente, na Suíça, os seus serviços de reparação em fase de garantia, ainda que possam incluir peças e não somente mão de obra uma vez que tais peças serão sempre vistas como parte integrantes do serviço de reparação e não como uma transmissão de bens localizada em Portugal.
8. Tal entendimento, decorre das alterações relativas às operações em

causa, as quais consistem em serviços prestados sobre bens móveis corpóreos que, nos termos das regras de localização do artigo 6º do Código do IVA, designadamente a alínea a) do número 6º do referido artigo, aplicada "a contrario", serão sujeitas a IVA na Suíça.

**9.** Assim pretende a requerente confirmar que:

I. Não necessita de manter um NIPC e um cadastro fiscal em Portugal;

II. Ao faturarem diretamente o número fiscal suíço, as firmas XX e YY aplicam a não sujeição de IVA prevista "a contrario" no artigo 6º n.º 6 a) do Código do IVA;

III. Pelos motivos indicados em I. e II., a requerente, poderá proceder ao cancelamento do seu registo em IVA em Portugal porquanto dará na Suíça o adequado tratamento em IVA de tais operações.

## **II - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA**

**10.** Consultado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, verifica-se que a requerente está registada como não residente sem estabelecimento estável, pessoa coletiva residente na Suíça, com a atividade de "Construção de Embarcações de Recreio e Desporto", CAE: 30120, com nomeação de representante. Para efeitos de IVA, está enquadrada no regime normal de periodicidade trimestral, com o tipo de operações que conferem direito à dedução do imposto suportado.

**11.** Segundo refere a requerente, as operações por si efetuadas em Portugal, circunscrevem-se ao recebimento de faturas/notas de débito, emitidas com indicação do número de identificação fiscal português, relacionadas com o débito das reparações efetuadas aos bens em período de garantia.

**12.** Os referidos bens - motos de água, motos quatro e outros veículos de recreio - são expedidos da Bélgica e vendidos pela requerente aos concessionários em Portugal. São estes clientes em Portugal que debitam à requerente, conforme notas de débito em anexo ao pedido, os valores dos serviços de reparação efetuados aos veículos no período de garantia.

**13.** Regra geral, nos termos do art.º 2º, n.º 1, al. a), do CIVA, são sujeitos passivos de IVA, as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e das profissões livres. Além da referida regra geral, configuram regras de incidência subjetiva do imposto, as situações elencadas nas restantes alíneas do n.º 1 do mesmo artigo.

**14.** De acordo com o art.º 1º, n.º 1 do CIVA, 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.

**15.** Resulta dos dados apresentados na sua exposição, que em Portugal a requerente não exerce qualquer atividade sujeita a IVA, nem sequer, esporadicamente, efetua transmissões de bens ou prestações de serviços sujeitas a imposto.

**16.** Deste modo, não reúne os requisitos de incidência objetiva e subjetiva

previstos nos artigos 1º e 2º do CIVA, uma vez que se trata de um sujeito passivo sem sede nem estabelecimento estável em território nacional, que aqui não desenvolve qualquer atividade económica, nem realiza operações tributáveis no âmbito de incidência do IVA.

**17.** Face ao exposto, tendo em conta os dados fornecidos no pedido e ora analisados, concluímos que a requerente não é considerada sujeito passivo para efeitos de IVA em Portugal, não se encontrando, assim, obrigada ao correspondente registo no nosso país.

**18.** Relativamente às prestações de serviços de carácter transnacional, os critérios gerais que determinam o lugar de tributação encontram-se definidos nas alíneas a) e b) do n.º 6 do art.º 6º do CIVA, de acordo com as quais, consideram-se localizadas e tributáveis em território nacional, as prestações de serviços efetuadas a: **a)** Um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, 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; **b)** Uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados.

**19.** As regras acima definidas, comportam as exceções consignadas nos números 7 a 12 do mesmo artigo, que conduzem a regras de localização próprias, de acordo com os elementos de conexão aí definidos, aplicáveis aos serviços contemplados (sem aplicação ao caso em apreço).

**20.** Dado que as regras gerais de localização das prestações de serviços, elegem como elementos de conexão para a sua aplicação, o local da sede, o estabelecimento estável e o domicílio (este último para as pessoas singulares), e a qualidade de sujeito passivo do adquirente, importa esclarecer o alcance dos referidos conceitos.

**21.** Com vista ao esclarecimento e uniformização na aplicação das regras do IVA, o Regulamento de Execução n.º 282/2011 de 15 de março de 2011 - diploma que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do IVA - determina no n.º 3 do seu art.º 11º o seguinte: *"O facto de dispor de um número de identificação IVA não é em si mesmo suficiente para se considerar que o sujeito passivo dispõe de um estabelecimento estável."*

**22.** Em consonância com o referido Regulamento, deve entender-se, para efeitos de aplicação das regras de localização das prestações de serviços previstas no art.º 6º do CIVA, que o mero registo para efeitos de IVA, não é considerado como elemento de conexão suficiente para a localização e consequente tributação da operação no Estado-membro desse registo.

**23.** Assim, há que distinguir, entre os sujeitos passivos que se encontrem registados para efeitos do IVA num dado Estado-membro, mas que não disponham aí de sede, de um estabelecimento estável ou de um domicílio, dos que efetivamente aí se encontrem estabelecidos (ou seja, disponham de sede, estabelecimento estável ou de um domicílio).

**24.** No caso em apreço, as prestações de serviços de intervenção técnica e reparações (com ou sem aplicação de peças) de motos de água, motos quatro e outros veículos de recreio, adquiridas pela requerente, sujeito

passivo sem sede, nem estabelecimento estável em Portugal (para os quais os serviços fossem destinados), são operações não localizadas, e consequentemente não tributadas em território nacional, de acordo com o art.º 6º, n.º 6º, alínea a) do CIVA, a contrario.

**25.** A circunstância de possuir um número de registo para efeitos de IVA, é irrelevante como elemento de conexão da localização das operações em causa.

**26.** Importa ainda referir que, para a correta aplicação das regras de localização, cabe ao prestador dos serviços assegurar-se da qualidade de sujeito passivo do seu cliente, quer este se encontre estabelecido na União Europeia quer em país terceiro. A não confirmação, ou a não disponibilização dessa qualidade por parte do adquirente, determina que se considere a prestação de serviços como realizada a um não sujeito passivo, com as inerentes implicações ao nível da localização e tributação das mesmas.

**27.** Conforme instruções divulgadas através do Ofício - Circulado n.º 30 115 de 2009-12-29 desta Direção de Serviços (cf. alínea c) do ponto III), quando o adquirente dos serviços é um sujeito passivo estabelecido fora da União Europeia, a prova dessa qualidade é feita, nomeadamente, através da apresentação de um número de identificação fiscal ou similar, atribuído pelo país de estabelecimento, ou de elementos obtidos das autoridades fiscais competentes, atestando a qualidade de sujeito passivo. Esta qualidade de sujeito passivo pode, ainda, ser comprovada mediante apresentação de um certificado, normalmente utilizado para efeitos de pedido de reembolso da 13ª Diretiva, emitido pelas autoridades fiscais competentes, confirmando que o adquirente exerce uma atividade económica.

**28.** Assim, desde que comprovada a qualidade de sujeito passivo do adquirente, não se localizam, e consequentemente não são tributáveis em Portugal, nos termos alínea a), do n.º 6, do artigo 6.º do CIVA, a contrario, as prestações de serviços efetuadas à requerente.

**29.** Nos referidos termos, em resposta às questões concretamente colocadas pelo requerente, conclui-se o seguinte:

- i) Dado a requerente não exercer qualquer atividade sujeita a IVA em Portugal, deve proceder ao cancelamento do seu registo para efeitos de IVA;
- ii) Os serviços em causa prestados à requerente - prestações de serviços de intervenção técnica e reparações (com ou sem aplicação de peças) de motos de água, motos quatro e outros veículos de recreio - efetuadas em Portugal por sujeitos passivos portugueses, são operações que não se localizam em território nacional;
- iii) Como já referido, a requerente deve proceder ao cancelamento do seu registo em IVA em Portugal, sendo que o enquadramento em IVA das referidas operações na Suíça, compete à administração fiscal daquele país.