

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 1.º
- Assunto: Exclusão da tributação - Não são sujeitos a IVA os serviços prestados por uma sociedade ao estabelecimento estável que integra a mesma entidade jurídica, relativamente aos custos que lhe são imputados pelas referidas prestações.
- Processo: n.º 3340, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-06-29.
- 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.

Tendo por referência um pedido de informação vinculativa apresentada em 2012-02-21 pela "Requerente", sucursal em Portugal da Sociedade **XXX**, sociedade de direito norueguês, dirigido à Direção de Serviços do IVA, relativa ao regime em sede de IVA aplicável às prestações de serviços entre a sociedade e a sucursal, cumpre informar o seguinte:

I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. Tendo em consideração o disposto no Ofício Circulado n.º 30114, de 2009-11-25, emitido pelo Gabinete do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária do IVA, referente ao enquadramento em sede deste imposto das prestações de serviços prestados pela sociedade a um respetivo estabelecimento estável, localizados em diferentes Estados-membros da União Europeia, vem a Requerente, solicitar, a esta Direção de Serviços, que o referido entendimento lhe seja aplicável, considerando a circunstância de a sede da sociedade se localizar na Noruega, um Estado-membro do Espaço Económico Europeu (EEE) que não pertence à União Europeia.

II - O ENTENDIMENTO PRECONIZADO NO OFÍCIO-CIRCULADO N.º 30114, DE 2009-11-25

2. O entendimento preconizado no ofício-circulado em epígrafe foi emitido na esteira do acórdão de 23 de março de 2006 do Tribunal de Justiça da União Europeia, processo C-210/04, caso FCE Bank, que por ter por objeto a análise do enquadramento pela Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio (entretanto substituída pela Diretiva 2006/112/CE, que designaremos por "Diretiva IVA"), relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, de prestações de serviços efetuadas por uma sociedade estabelecida no Reino Unido ao seu estabelecimento em Itália, o Tribunal de Justiça entendeu não ser útil proferir decisão para a hipótese da sociedade se encontrar num Estado que não faz parte da União Europeia. Não obstante, entende-se relevante para a análise da questão em apreço, referir, de forma sintética, os fundamentos em que assentou a decisão do Tribunal de Justiça e, em conformidade, o entendimento formulado pela Direção de Serviços do IVA.

3. Assim, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA, é pressuposto base de incidência objetiva do imposto que sejam sujeitas a IVA as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal.

4. No que refere ao conceito de sujeito passivo, o n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA estabelece que sujeito passivo é qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma atividade económica, tal como a realização de prestações de serviços.

5. No ponto 3 do ofício-circulado faz-se notar que o conceito de independência, que constitui um requisito da definição da qualidade de sujeito passivo, implica que, quando exista uma relação de subordinação comparável à criada por um contrato de trabalho entre a entidade empregadora e o trabalhador, este não age na qualidade de sujeito passivo nas prestações de serviços que efetua.

6. No sentido de se determinar se entre uma sociedade não residente e o seu estabelecimento estável se realizam prestações de serviços tributáveis, coloca-se, assim, a questão de saber se um estabelecimento estável realiza uma atividade económica independente, assente na autonomia jurídica entre as partes e em que o estabelecimento estável suporta o respetivo risco económico, estabelecendo-se uma relação jurídica entre o prestador e o beneficiário em cuja vigência são trocadas prestações recíprocas.

7. Ora, o conceito de "estabelecimento estável" para efeitos de IVA configura-se como um conceito autónomo de direito comunitário, que deve ser interpretado no contexto da Diretiva IVA, e que vem definido no Regulamento de Execução (EU) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011 (que foi publicado após a divulgação do ofício-circulado). Nos termos estabelecidos no artigo 11.º do Regulamento, deve entender-se por "estabelecimento estável" *"qualquer estabelecimento diferente da sede da atividade económica (definida, no artigo 10.º do referido Regulamento, como o "lugar onde são exercidas as funções da administração central da empresa") caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permitam receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desses estabelecimento"*.

8. Assim, "estabelecimento estável" corresponde a um património autónomo ou centro de interesses económicos, constituindo uma ficção tributária, válida apenas para efeitos de determinação de tributação, ao qual se reconhece "personalidade tributária", capaz de estabelecer relações económicas com relevância fiscal. Contudo, não se distingue, no plano jurídico, da sociedade que integra, sendo, por isso, desprovido de personalidade jurídica própria, razão pela qual, todo o património que é afeto à atividade desse estabelecimento estável continua a pertencer à sociedade que o constituiu.

9. Ao nível das relações com terceiros, a criação de um estabelecimento estável sem personalidade jurídica tem um efeito patrimonial neutro, isto é, os credores podem exigir a satisfação coerciva dos seus créditos tanto sobre bens que estejam afetos ao estabelecimento estável como sobre bens afetos à atividade da sociedade que integra, incluindo os afetos a outros estabelecimentos estáveis. A sociedade que integra o estabelecimento estável é, assim, a única entidade dotada de personalidade jurídica, que, no

âmbito de um processo de execução, é responsável pelo pagamento das dívidas derivadas da atividade do estabelecimento estável, incluindo as dívidas fiscais. Desta forma, é sobre a sociedade que integra o estabelecimento estável que recai o risco ligado à atividade económica.

10. Conclui-se, assim, que não são sujeitos a IVA os serviços prestados por uma sociedade, sediada num Estado-membro, ao estabelecimento estável, situado noutro Estado-membro, que não é uma entidade jurídica distinta da sociedade em que se integra, relativamente aos custos que lhe são imputados pelas referidas prestações.

11. No ofício-circulado n.º 30114 faz-se, ainda, referência às implicações desta conclusão a outros níveis, nomeadamente:

(i) no cálculo do pro rata, em que estes montantes não devem relevar por se tratarem de operações fora do campo do imposto;

(ii) quanto à documentação de suporte, a mesma não terá de obedecer aos requisitos formais estabelecidos no artigo 36.º do Código do IVA;

(iii) o entendimento preconizado não se aplica à transferências de bens com destino entre Estados-membros, as quais seguem as regras constantes no Regime do IVA nas Transmissões Intracomunitárias de Bens (RITI).

III - ANÁLISE DO CASO EM APREÇO

12. Tal como referido, no caso objeto de análise, a sociedade que integra o estabelecimento estável é residente para efeitos fiscais na Noruega, Estado que integrando o EEE, não é membro da União Europeia, pelo que, formalmente, o entendimento preconizado no ofício-circulado não é diretamente aplicável às operações internas entre a sede Norueguesa e o estabelecimento estável sito em Portugal.

13. Por este facto, a Requerente vem solicitar que o preceituado no ofício-circulado seja extensível a todos o Estado-membro do EEE, que, segundo entende, *"devem (...) ser tratados da mesma forma que os Estados-membros da EU para este efeito devido aos acordos entre a União Europeia e os Estados que com a União Europeia integram o Espaço Económico Europeu, entre eles a Noruega"*.

14. A este respeito, deve-se começar por esclarecer que o Acordo sobre o EEE não se afigura relevante para efeitos da análise em questão. De notar, ainda, que os países que integram o EEE e não são membros da União Europeia - Noruega, Liechtenstein e Islândia - são "países terceiros" para efeitos de IVA, nos termos da alínea c), n.º 2 do artigo 1.º do Código do IVA, devendo as operações com entidades residentes nesses países serem analisadas à luz desta qualificação.

15. Não obstante, considerando que o entendimento preconizado no ofício-circulado - *que não são sujeitos a IVA os serviços prestados por uma sociedade ao estabelecimento estável que integra a mesma entidade jurídica, relativamente aos custos que lhe são imputados pelas referidas prestações* - assenta na análise da natureza da relação jurídica do estabelecimento estável e a sociedade que o integra, pressuposto que se mantém quer a sociedade se localize num Estado-membro quer se localize num país terceiro, entende-se que, também, neste caso, as prestações de serviços serão não sujeitas a

IVA.

16. De notar que o entendimento ora proferido, não estando consagrado ao nível legislativo nem pela jurisprudência emanada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, será de aplicar apenas às prestações de serviços cuja eventual tributação em IVA se localize em Portugal, nos termos do n.º6 e segs. do artigo 6.º do Código do IVA.

IV – CONCLUSÕES

17. Atentas as considerações referidas anteriormente, conclui-se que, relativamente à Requerente, que não é uma entidade jurídica distinta da sociedade em que se integra, a qual tem sede num país terceiro, *in casu* a Noruega, a quem a sociedade presta serviços, não se verificam os requisitos para ser considerada sujeito passivo do imposto, relativamente aos custos que lhe são imputados, pelo que as prestações de serviços não são sujeitas a IVA.