

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 6º

Assunto: Localização de operações - Prestação de serviços de transporte, em que o serviço de armazenagem é um elemento do serviço prestado.

Processo: nº 7269, por despacho de 2014-09-26, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

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.

1. Pretende a Requerente o sancionamento do seguinte entendimento:

*i) "Numa prestação de serviços de transporte, em que o serviço de armazenagem é um elemento do serviço prestado, o serviço de transporte deve ser localizado, para efeitos de tributação em sede de IVA de acordo com a regra geral de localização dos serviços.*

*ii) O entendimento explanado no Regulamento nº1042/2013, de 7 de outubro, sobre a definição de serviços relacionados com bens imóveis, não obstante apenas entrar em vigor a 1 de janeiro de 2017, pode já ser seguido enquanto orientação genérica sobre a interpretação que os Estados Membros dão ao artigo 47º da Diretiva;*

*iii) Apenas se deve considerar um serviço de armazenagem como tendo uma relação suficientemente direta com um imóvel (e conseqüentemente, apenas nessa circunstância ficar abrangido pela regra de localização específica, prevista na alínea a) do número 8 do artigo 6º do Código do IVA), quando simultaneamente: i) o serviço de armazenagem for considerado um elemento central e essencial do serviço a ser prestado e, ii) for dado ao beneficiário do serviço, o direito exclusivo de utilizar todo ou uma parte expressamente determinada desse imóvel.*

*iv) Não se verificando uma das condições acima mencionadas, o serviço de transporte ficará abrangido pela regra de localização da alínea a) do número 6 do artigo 6º do Código do IVA."*

2. Dispõe o artigo 44.º da Diretiva IVA que «O lugar das prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo agindo nessa qualidade é o lugar onde esse sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele onde este tem a sede da sua atividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o sujeito passivo destinatário tem domicílio ou residência habitual.»

3. Por sua vez, o artigo 47.º da referida Diretiva dispõe que «O lugar das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis, incluindo os serviços prestados por peritos e agentes imobiliários, a prestação de serviços de

*alojamento no setor hoteleiro ou em setores com funções análogas, tais como campos de férias ou terrenos destinados a campismo, a concessão de direitos de utilização de bens imóveis e os serviços de preparação e de coordenação de obras em imóveis, tais como os serviços prestados por arquitetos e por empresas de fiscalização de obras, é o lugar onde está situado o bem imóvel.»*

4. Estas normas estão consagradas no Código do IVA, no n.º6 do art.6.º (regras gerais de localização das prestações de serviços) e nas regras especiais estabelecidas nas al. a) dos n.ºs 7 e 8 do mesmo art.6.º, quanto à localização das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis.

5. A localização das prestações de serviços de armazenagem foi objeto de um Acórdão do TJUE, datado de 27/06/2013, no processo C-155/12, que teve na sua origem um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º do TFUE, formulado pelo Supremo Tribunal polaco, quanto à interpretação dos artigos 44.º e 47.º da Diretiva IVA.

6. De acordo com o § 39.º do Acórdão em questão, *"o artigo 47.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que uma prestação de serviços complexa de armazenagem, consistente na receção das mercadorias em armazém, na sua colocação nos espaços de armazenagem apropriados, na sua conservação, no seu acondicionamento, na sua entrega, na sua descarga e na sua carga, só está abrangida pelo disposto nesse artigo se a armazenagem constituir a prestação principal de uma operação única e se aos beneficiários dessa prestação for concedido um direito de utilização da totalidade ou de parte de um bem imóvel expressamente determinado."*

7. Ora, os efeitos materiais dos acórdãos do TJUE, no que se refere às questões prejudiciais de interpretação, vinculam quer o tribunal que suscitou a questão quer os restantes tribunais nacionais e do espaço da União, quanto às conclusões - bem como à fundamentação - do acórdão prejudicial, por razões de uniformidade. Não obstante, caso a questão seja novamente colocada pelo juiz nacional, a decisão anterior do TJUE pode ser revista ou modificada por este, alterando o conteúdo e o sentido do acórdão anterior.

8. Tratando-se de acórdão interpretativo, a interpretação incorpora-se na norma que interpreta, vinculando o juiz nacional à sua aplicação com o sentido e o alcance que foi definido pelo acórdão.

9. Assim, nos acórdãos interpretativos, a regra é a produção de efeitos ex tunc, ou retroatividade dos efeitos do acórdão interpretativo. Todavia, o TJUE - e apenas este - tem a faculdade, em todos os casos, de limitar os efeitos do acórdão prejudicial, de interpretação (ou de apreciação de validade), no tempo.

10. Deste modo, é à luz dos critérios interpretativos fixados pelo TJUE e citados ao longo desta informação, que a requerente deve aferir a localização da prestação de serviços contratada com os seus clientes.

11. Assim, caso a prestação de serviços de armazenagem contratada, se trate de uma única prestação e apresente uma *"ligação suficientemente direta com um bem imóvel"*, no sentido de os adquirentes do serviço terem *"direito de acesso à parte do imóvel onde as mercadorias estão armazenadas"*, então trata-se de uma operação sobre imóvel, localizada e tributada no local da situação do imóvel.

**12.** Caso contrário, isto é, se a prestação de serviços de armazenagem for acessória de outra prestação de serviços e o adquirente do serviço não tiver direito de acesso/utilização a imóvel expressamente determinado, não se trata de uma prestação de serviços sobre imóvel e considera-se localizada e tributada segundo a regra geral de localização das prestações de serviços, consagrada na al. a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA, ou seja, na sede do adquirente, sujeito passivo de imposto.