

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 6º

Assunto: Localização de operações - Cedência de pessoal, em que cedente e cessionária estão sediados no território do continente, o qual fica sob orientação técnica e operacional da cessionária e a prestar serviço em imóvel sito na Região Autónoma dos Açores

Processo: nº **9204**, por despacho de 2015-12-16, 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), presta-se a seguinte informação.

### 1- Pedido

A Requerente pretende informação vinculativa às seguintes questões que coloca:

- a) «Qual a taxa a praticar pelas empresas de trabalho temporário em que o seu pessoal prestou os serviços em imóveis fora do continente, ou seja, se para o efeito de aplicação de taxa deve ser considerada a da localização do imóvel, ou se pelo contrário deverá seguir-se a regra da alínea a) do nº. 6 do Art.º 6º.»
- b) «Se há ou não obrigatoriedade da regularização de IVA, caso tenha sido diferente da praticada naquela Região Autónoma.»

### 2- Descrição dos factos:

2.1- A sociedade XXX, com sede no território nacional, encontra-se registada (nota 1) com a atividade principal de «Instalação de máquinas e de equipamentos industriais» (Código CAE 33200) e atividades secundárias de «Fabricação de estruturas de construções metálicas» (Código CAE 25110) e «Construção de redes de transporte de águas, de esgotos e de outros fluidos» (Código CAE 42210).

2.2- Em sede de imposto sobre o valor acrescentado encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal.

2.3- Refere a Requerente que, nos seus trabalhos no arquipélago dos Açores, recorre frequentemente a mão de obra de trabalhadores de empresas de trabalho temporário, empresas de trabalho temporário estas, «quase sempre com sede no continente».

2.4- São 3 as entidades a considerar nesta análise, para além dos trabalhadores cedidos: a empresa cedente do pessoal, também designada por empresa de trabalho temporário; a empresa cessionária do pessoal, aqui também designada por Requerente do presente pedido de informação e; a cliente da Requerente da prestação do serviço sobre imóvel, com cedência de pessoal subsequente, com domicílio ou sede nos Açores.

### **3- Análise das questões colocadas**

#### Primeira questão colocada

3.1- A questão em análise prende-se com a determinação da taxa a praticar por empresa de trabalho temporário, empresa cedente dos trabalhadores, com sede no continente, à Requerente, empresa cessionária aquando de cedência ocasional de pessoal (nota 2), em que este mesmo pessoal presta serviço, a cliente da Requerente, em imóvel sito na Região Autónoma dos Açores.

Nos termos da alínea a) do artigo 1.º do Código IVA estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal.

E, as cedências de pessoal configuram uma prestação de serviços conforme disposto no n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA, o qual estabelece um conceito residual de prestações de serviços, como operações efetuadas a título oneroso que não se constituam como transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

Segundo a regra geral de territorialidade expressa na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA, nas prestações de serviços efetuadas entre dois sujeitos passivos, tributa-se a operação na sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do adquirente para o qual os serviços sejam prestados.

Relativamente à cedência de pessoal, conforme se encontra estabelecido no Ofício-Circulado n.º 30101 de 24/05/2007, da Direção de Serviços de IVA, a regra de inversão aplica-se ou não consoante o pessoal esteja respetivamente, sob a orientação ou gestão operacional do cedente ou do cessionário. E assumindo-se, como resulta da situação descrita pela Requerente na petição da informação vinculativa, que o pessoal se encontra sob orientação ou gestão operacional da Requerente, igualmente cessionária de pessoal, não se aplicará a regra da inversão.

Pelo que, em resposta à estrita questão colocada (nota 3), relativamente à taxa a praticar na cedência de pessoal entre uma empresa cedente e uma empresa cessionária, ambas com sede no continente, ainda que este pessoal possa vir, sob a gestão ou orientação técnica e operacional da cessionária, a prestar serviço a cliente terceiro da cessionária em imóvel sito na Região Autónoma dos Açores, uma vez que a operação se considera localizada no continente, é a taxa normal em vigor à data da facto gerador, ao caso 23%.

3.2- Situação distinta será, no entanto, aquela em que a Requerente, presta serviço a cliente, sobre imóvel sito na Região Autónoma dos Açores, socorrendo-se, nessa mesma prestação de serviços sobre imóvel, de pessoal sob sua gestão ou orientação técnica e operacional, que lhe foi inicialmente cedido por empresa de cedência de pessoal.

Refere, ainda, o n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto (nota 4) (nota 5) que as operações tributáveis consideram-se localizadas no Continente ou nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, nos termos do artigo 6.º do Código IVA, com as devidas

adaptações.

E, quanto às prestações de serviços relacionadas com imóveis situados fora do território nacional, dispõe a regra especial de localização dos serviços e que consta da alínea a) do n.º 7 do artigo 6.º do Código do IVA, que refere que não são tributáveis em Portugal, não obstante o disposto no n.º 6 do artigo 6.º, as «*prestações de serviços relacionadas com um imóvel sito fora do território nacional, incluindo os serviços prestados por arquitetos, por empresas de fiscalização de obras, por peritos e agentes imobiliários, e os que tenham por objeto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários, assim como a concessão de direitos de utilização de bens imóveis e a prestação de serviços de alojamento efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, tais como parques de campismo*».

Pelo que neste caso (ponto 3.2), deve considerar-se localizada na Região Autónoma dos Açores uma prestação de serviços efetuada a cliente da Requerente sobre bem imóvel sito na mesma Região Autónoma dos Açores, ainda que se utilize, nessa prestação de serviços sobre bem imóvel, pessoal sob a gestão ou orientação técnica e operacional da Requerente em regime de cedência de pessoal, sendo que a taxa a aplicar é a taxa normal em vigor no Região Autónoma dos Açores à data da facto gerador.

#### Segunda questão colocada

3.3- A questão agora em análise prende-se com a obrigatoriedade (ou não) da regularização do imposto liquidado, caso a taxa deva ser superior à considerada no momento da emissão de faturas.

O n.º 7 do artigo 29.º do Código do IVA vem referir que, quando o valor tributável de uma operação ou o correspondente imposto sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexatidão, deve ser emitido documento retificativo de fatura, nota de crédito ou de débito, o qual deve conter os elementos referidos na alínea a) do n.º 5 do artigo 36.º, bem como a referência à fatura a que respeitam e a menção dos elementos alterados.

Refere ainda o Ofício-Circulado n.º 30136, da Direção de Serviços de IVA (nota 6), no seu ponto 14, que não pode ser emitida uma nova fatura, como forma de retificação do valor tributável ou do correspondente imposto, sem prejuízo da possibilidade de anulação da fatura inicial e sua substituição por outra, quando a retificação se deva a outros motivos.

Ainda de acordo com o n.º 3 do artigo 78.º do Código do IVA, nos casos de faturas inexatas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º do mesmo Código do IVA, a retificação é obrigatória quando houver imposto liquidado a menos e facultativa havendo imposto liquidado a mais.

### **III- Conclusões**

**1-** Considera-se localizada no continente a cedência de pessoal entre uma empresa cedente e uma empresa cessionária, ambas com sede no continente, ainda que este pessoal venha posteriormente, sob a orientação técnica e operacional da cessionária, a prestar serviço a cliente da cessionária em imóvel sito na Região Autónoma dos Açores, sendo que a

taxa a aplicar é a taxa normal em vigor no continente à data da facto gerador (vide anterior ponto 3.1).

**2-** Considera-se localizada na Região Autónoma dos Açores uma prestação de serviços sobre bem imóvel sito na mesma Região Autónoma dos Açores (ainda que se utilize nessa prestação de serviços pessoal em regime de cedência de pessoal sob a orientação da cessionária), independentemente do local da sede ou estabelecimento estável da cedente originária, sendo que a taxa a aplicar é a taxa normal em vigor no Região Autónoma dos Açores à data da facto gerador (vide anterior ponto 3.2).

**3-** Havendo imposto liquidado a mais por incorreta aplicação das regras de localização, a retificação é facultativa, apenas podendo ser efetuada no prazo de dois anos, de acordo com o preceituado no n.º 3 do artigo 78.º do Código do IVA, devendo ser entregue declaração de substituição relativa ao período em que ocorreu a exigibilidade do imposto (vide anterior ponto 3.3).

Nota 1- Dados em SICAE, de consulta aberta em <http://www.sicae.pt/>

Nota 2- Na terminologia jurídico-laboral é mais comum denominar esta figura por «cedência ocasional de trabalhadores»

Nota 3- Ponto 1, alínea a), supra: «Qual a taxa a praticar pelas empresas de trabalho temporário em que o seu pessoal prestou os serviços em imóveis fora do continente, ou seja, se para o efeito de aplicação de taxa deve ser considerada a da localização do imóvel, ou se pelo contrário deverá seguir-se a regra da alínea a) do n.º 6 do Art.º 6º.»

Nota 4- Republicado pelo artigo 3.º da Lei n.º 14-A/2012, de 30 de março.

Nota 5- O Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de agosto, foi alterado pela Lei n.º 2/92, de 9 de março, pelo Decreto-Lei n.º 166/94, de 9 de junho, pela Lei n.º 39-B/94, de 27 de dezembro, pelo Decreto -Lei n.º 91/96, de 12 de julho, e pelas Leis n.os 16-A/2002, de 31 de maio, 39/2005, de 24 de junho, 26-A/2008, de 27 de junho, 12-A/2010, de 30 de junho, 55-A/2010, de 31 de dezembro, 14-A/2012, de 30 de março, 83-C/2013, de 31 de dezembro e 63-A/2015, de 30 de junho.

Nota 6- Datado de 19/11/2012, disponível em <http://www.portaldasfinancas.gov.pt>