

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 6º

Assunto: Localização de operações – Operações relacionadas com imóveis – Serviço único que engloba valor da renda dos imóveis acrescido das despesas com os serviços complementares: conservação e manutenção, limpeza, despesas de condomínio, serviços de internet e TV, entre outros.

Processo: nº **10454**, por despacho de 21-06-2016, 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.

I - Do Pedido

1. A requerente, enquadrada no regime normal por opção, desde 2016-03-04, desenvolve, a título principal, a atividade de "consultoria para os negócios e a gestão" - CAE 70220, e, a título secundário, as atividades de "arrendamento de bens imobiliários" - CAE 068200, "promoção imobiliária" - CAE 041100, "comércio por grosso não especializado" - CAE 046900 e "Outros estabelecimentos hoteleiros sem restaurante" - CAE 055124.

2. No âmbito destas atividades surgiu a possibilidade de efetuar um negócio que consiste em celebrar contratos de arrendamento de imóveis sítios em Angola, imóveis esses que se destinam a ser habitados por funcionários de empresas sedeadas em Portugal que serão colocados a trabalhar em Angola. A requerente, além do arrendamento, contrata serviços complementares, como por exemplo, conservação e manutenção, limpeza, despesas de condomínio, serviços de internet e TV, entre outros, e, posteriormente, fatura às empresas portuguesas, suas clientes, um valor mensal que resulta de diversos componentes, mais precisamente, do valor da renda dos imóveis acrescido das despesas com os serviços complementares e da margem acordada entre as partes.

3. Pretende a requerente esclarecer se:

a. Pode faturar um valor fixo ou variável conforme venha a ser acordado com os seus clientes como "prestação de serviços" ao qual acresce IVA à taxa normal em vigor em Portugal;

b. Se esta prestação de serviços é considerada globalmente ou se é necessário separar o arrendamento da prestação de serviços complementares em fatura discriminada e/ou separada; e

c. Se a operação pode ser enquadrada no artigo 6.º n.º 7 alínea a) do Código do IVA.

II – Enquadramento

4. Atendendo à operação descrita pela requerente importa, antes de mais, determinar se esta efetua uma prestação de serviços única aos seus clientes,

ou se estamos perante diferentes prestações de serviços (locação, conservação e manutenção, limpeza, despesas de condomínio, serviços de internet e TV, entre outras).

5. A este respeito é oportuno recordar o que, a propósito das prestações de serviços compostas, concluiu o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), em de 17 de janeiro de 2013, no acórdão proferido no processo C-224/11, designado também por BGZ Leasing sp. z o.o..

6. O citado acórdão, a propósito da distinção entre se uma prestação é única composta ou se são duas prestações distintas, esclarece que, para efeitos de IVA, cada prestação deve ser considerada distinta e independente, tal como resulta do artigo 1.º n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA.

7. Refere, ainda, aquele acórdão que, *"(n)ão obstante, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, em determinadas circunstâncias, várias operações formalmente distintas, suscetíveis de ser realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, à tributação ou à isenção, devem ser consideradas uma operação única quando não sejam independentes."*

8. Ou seja, há situações em que apesar de existirem várias prestações, estas se consideram indissociáveis, referindo a este respeito o TJUE, no citado processo, que *"está em causa uma operação única, nomeadamente, quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um carácter artificial"*.

9. Assim, o Tribunal de Justiça já decidiu que não só cada prestação deve ser normalmente considerada distinta e independente, como também nas situações em que a operação seja constituída por uma prestação única no plano económico não deve ser artificialmente decomposta.

10. Resulta, ainda, da jurisprudência daquele Tribunal que, na hipótese de uma operação complexa única, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (acórdãos do TJUE, de 22 de outubro de 1998, Madgett e Baldwin, C 308/96 e C 94/97).

11. Assim, uma vez que, por um lado, cada prestação deve normalmente ser considerada distinta e independente e, por outro lado, a operação constituída por uma só prestação no plano económico não deve ser artificialmente dividida, para não se alterar o funcionamento do sistema do IVA, importa, em cada caso concreto, averiguar os elementos característicos da operação para se determinar se os serviços fornecidos constituem várias prestações principais distintas ou uma prestação única.

12. Em conformidade com este entendimento, torna-se essencial determinar se, no caso apresentado pela requerente, os serviços fornecidos formam uma prestação única economicamente indivisível, que seria artificial separar, ou se são constituídos por diversas prestações de serviços individualizadas.

13. Efetivamente, a razão económica da locação dos imóveis em Angola, que se destinam a ser ocupados por funcionários das clientes da requerente que ali se deslocam em trabalho, não é apenas o direito de ocupar o imóvel em

causa, mas a de ter à sua disposição um local devidamente equipado.

14. É verdade que as prestações de serviços descritas pela requerente não são necessariamente abrangidas pelo conceito de locação de bens imóveis. No entanto, isto não significa que estas prestações de serviços, que estão relacionadas com a locação dos imóveis e que são adquiridas pelas clientes à requerente, não possam constituir prestações acessórias e ser indissociáveis da referida locação.

15. O TJUE, no acórdão proferido em 27/09/2012, no processo C-392/11, conclui no sentido de considerar que a locação de bens imóveis e as prestações de serviços ligadas a essa locação, podem constituir uma prestação única para efeitos de IVA. E refere, ainda, aquele acórdão que o facto de as prestações de serviços poderem ser efetuadas por terceiros não impede que essas operações sejam consideradas como prestações únicas.

16. Em face do exposto, considerando a jurisprudência comunitária nesta matéria, e atentos os vários serviços elencados, conclui-se, que a requerente efetua, nestas situações, prestações de serviços únicas complexas, nas quais inclui, além da locação, outros serviços indissociáveis da mesma.

17. Estando perante uma prestação de serviços única, importa, agora, determinar, face às regras de localização previstas no Código do IVA, se a operação é ou não localizada em território nacional.

18. A localização das prestações de serviços encontra-se definida no artigo 6.º n.º 6 do Código do IVA, que, sem prejuízo das exceções aplicáveis às operações descritas nos números 7 a 12 do mesmo artigo, estabelece a regra geral a seguir enunciada:

i) Serviços prestados a um sujeito passivo [alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º] - a operação é localizada e tributada no local da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do adquirente dos serviços (quer seja da comunidade ou de fora da comunidade);

ii) Serviços prestados a um não sujeito passivo [alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º] - a operação é localizada e tributada no Estado membro da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do prestador dos serviços.

19. No entanto, tal como referido, esta regra geral comporta exceções, e no que diz respeito às prestações de serviços relacionadas com o imóvel, devemos atender ao previsto no artigo 6.º n.º 7 alínea a) e n.º 8 alínea a) ambos do CIVA.

20. O artigo 6.º n.º 7 alínea a) do CIVA determina que, independentemente do estabelecido na regra geral constante no número 6 do mesmo artigo, não são tributáveis em território nacional, 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 alojamento efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, tais como parques de campismo"*.

21. Por outro lado, nos termos do artigo 6.º n.º 8 alínea a) do CIVA, são tributáveis em território nacional as *"prestações de serviços relacionadas com*

um imóvel sito em 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 alojamento efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, tais como parques de campismo".

22. O Regulamento de Execução (UE) N.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, com as alterações dadas pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013, de 07 de outubro, esclarece, no artigo 31.º-A n.º 1, no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços, que, "(o)s serviços relacionados com bens imóveis a que se refere o artigo 47.º da Diretiva 2006/112/CE incluem apenas os serviços que tenham uma relação suficientemente direta com esses bens. Considera-se que os serviços têm uma relação suficientemente direta com bens imóveis nos seguintes casos: a) Quando derivam de um bem imóvel e esse bem é um elemento constitutivo do serviço e constitui um elemento central e essencial para a prestação dos serviços; b) Quando são prestados ou destinados a um bem imóvel e têm por objeto a alteração jurídica ou material desse bem."

23. O número 2 do mesmo preceito legal acrescenta que "(o) n.º 1 abrange, em especial, o seguinte: (...) h) A locação ou o arrendamento de bens imóveis com exceção dos abrangidos pela alínea c) do n.º 3 (serviços publicitários que envolvam a utilização de bens imóveis), incluindo a armazenagem de bens numa parte específica do bem afeta exclusivamente ao uso exclusivo do destinatário (...)."

24. Conclui-se, do que antecede, que as prestações de serviços que se consubstanciam na locação de imóveis sitos em Angola, não são, nos termos do previsto no artigo 6.º n.º 7 alínea a) do CIVA, localizadas e, como tal, não são tributadas em Portugal.

25. Uma vez que, face às regras previstas na legislação portuguesa, a operação em referência se considera localizada em Angola, os sujeitos passivos intervenientes devem procurar esclarecer junto das autoridades fiscais daquele país as obrigações decorrentes da realização de tal operação.