

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 1º, 3º e 4º

Assunto: Prestações de Serviços – De assistência técnica e fornecimentos de peças - venda de máquinas e equipamentos

Processo: **nº 12540**, por despacho de 2017-12-22, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

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 - INTRODUÇÃO

1. A Requerente, sujeito passivo enquadrado no regime normal, de periodicidade trimestral, desde 01-07-1989, pela atividade de "Atividades de Contabilidade e Auditoria; Consultoria Fiscal" - CAE Principal 69200, por operações que conferem direito à dedução, expõe o seguinte.

2. Refere que "uma sociedade espanhola comercializa máquinas industriais para toda a Península Ibérica e pretende deter uma participação de 100% numa sociedade por quotas em Portugal" que dispõe "de uma equipa técnica especializada", sendo "intenção da empresa espanhola subcontratar esta para a prestação de serviços de assistência técnica e reparação aos seus clientes situados em território nacional".

3. Nesse caso, "todo o material necessário para as reparações e assistência técnica será fornecido diretamente pela empresa espanhola aos seus clientes em Portugal, faturando esta no final aos seus clientes os materiais e o serviço prestado" e "a empresa portuguesa faturará à empresa espanhola o serviço para a qual foi contratada".

4. Além disso, "fazendo parte da empresa portuguesa um comercial habilitado à venda das máquinas da empresa espanhola, pretende-se também que esta, através do seu comercial, efetue vendas de máquinas e equipamentos da sociedade espanhola".

5. Nesse caso, "pretende a empresa espanhola efetuar as vendas diretamente aos seus clientes em território nacional, cobrando a empresa portuguesa uma comissão pelas vendas efetuadas".

6. Assim, a Requerente pretende esclarecer o seguinte:

a) "Qual o regime do IVA a aplicar nas faturas relativas à prestação de serviços de assistência técnica e fornecimentos de peças, emitidas pela empresa espanhola aos seus clientes sujeitos passivos de IVA no território nacional?"

b) "Qual o regime do IVA a aplicar nas faturas relativas à venda de máquinas e equipamentos emitidas pela empresa espanhola aos seus clientes sujeitos passivos de IVA no território nacional?"

7. Acrescenta que "estas questões surgem pelo facto da empresa espanhola ao passar a deter uma participação de 100% numa sociedade por quotas em

Portugal, esta situação configurar a existência de um estabelecimento estável em Portugal".

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO DOS FACTOS

8. São 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"* (art. 1.º, nº 1).

9. A título preliminar, importa distinguir a existência de dois diferentes tipos de operações: **i)** a assistência técnica de máquinas; **ii)** a transmissão e a colocação de máquinas.

10. A mera assistência técnica e reparação de máquinas constitui uma prestação de serviços, nos termos do nº 1 do art. 4.º do CIVA (*"São consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens"*).

11. A regra geral de localização de prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos de imposto, prevista no art. 6.º, nº 6 al. a), do CIVA, dispõe que *"São tributáveis as prestações de serviços efetuadas a [...] Um sujeito passivo dos referidos no nº 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"*.

12. Porém, as regras específicas de localização das prestações de serviços previstas nos nºs 7 a 12 do mesmo artigo derogam a referida regra geral, como é o caso da alínea a) do nº 8 do artigo 6.º do CIVA, segundo a qual *"Não obstante o disposto no nº 6, são tributáveis as [...] Prestações de serviços relacionadas com um imóvel sito no 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"*.

13. Na densificação do conceito de "prestações de serviços relacionadas com um imóvel", o art. 31.º-A do Regulamento de Execução (UE) nº 282/2011 do Conselho, de 15/03, oferece uma preciosa contribuição. Assim, o nº 1 do referido artigo dispõe que *"Os 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."*

14. Ademais, o nº 2 do mesmo art. 31.ºA do referido Regulamento de Execução enumera algumas prestações de serviços consideradas como estando relacionadas com imóveis, nomeadamente a alínea m) - *"instalação ou montagem de máquinas ou equipamentos que, após a instalação ou*

montagem, possam ser considerados bens imóveis" - e a alínea n) - "manutenção e reparação, inspeção e fiscalização de máquinas ou equipamentos no caso de estes poderem ser considerados bens imóveis".

15. Assim, em obediência àqueles dispositivos, a prestação de serviços de assistência técnica (com ou sem incorporação de peças) por parte da empresa espanhola, em seu nome e por sua conta nas instalações dos clientes, situadas no território nacional, deve ser considerada como uma operação localizada e tributada à taxa em vigor em Portugal.

16. Quanto à transmissão de máquinas (efetuada pela empresa estabelecida em Espanha aos seus clientes sujeitos passivos em território nacional), a este respeito, há que recordar que o nº 1 do art. 3.º do CIVA define a transmissão de bens como "a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade".

17. O facto de a transmissão das máquinas ser acompanhada da sua instalação não se opõe, em princípio, a que esta operação seja abrangida pelo âmbito de aplicação do art. 3.º, nº 1, do CIVA.

18. Um bem corpóreo pode ser objeto de instalação ou montagem, com ou sem ensaio de funcionamento, pelo fornecedor ou por conta deste, sem que a operação perca necessariamente a sua qualificação de "transmissão de um bem".

19. O nº 1 do art. 9.º do RITI dispõe que *"São [...] tributáveis as transmissões de bens expedidos ou transportados a partir de outro Estado membro quando os bens sejam instalados ou montados em território nacional, pelo fornecedor, sujeito passivo nesse outro Estado membro, ou por sua conta"*.

20. O nº 2 do artigo 7.º do CIVA (determinação do facto gerador e exigibilidade do imposto) vem dispor que: *"Se a transmissão de bens implicar obrigação de instalação ou montagem por parte do fornecedor, considera-se que os bens são postos à disposição do adquirente no momento em que essa instalação ou montagem estiver concluída"*.

21. Assim, em obediência àquele dispositivo, a transmissão das máquinas por parte da empresa espanhola, que serão montadas e instalados em seu nome e por sua conta nas instalações dos clientes, situadas no território nacional, deve ser considerada como uma única operação localizada em Portugal, tributada à taxa aqui em vigor.

22. Sendo os clientes nacionais sujeitos passivos de IVA, compete a estes, nos termos da alínea g) do nº 1 do art. 2.º do CIVA, liquidar o IVA devido por estas operações, uma vez que a transmitente dos bens aqui não tem "sede, estabelecimento estável ou domicílio" nem dispõe de "representante nos termos do artigo 30.º".

23. Uma última nota para informar que se entende por «estabelecimento estável» "qualquer estabelecimento, diferente da sede da atividade económica [...], caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permita efetuar as prestações de serviços que fornece" [art. 11.º do Regulamento de Execução (UE) nº 282/2011], constando do Acórdão Welmory, de 16/10/2014, do TJUE (Proc. C 605/12) que "se deve considerar que um primeiro sujeito passivo com a sede da sua atividade económica num

Estado Membro, que beneficie de serviços prestados por um segundo sujeito passivo estabelecido noutra Estado Membro, dispõe, nesse outro Estado Membro, de um «estabelecimento estável» [...], com vista à determinação do lugar de tributação desses serviços, se esse estabelecimento se caracterizar por um grau suficiente de permanência e uma estrutura apta, em termos de recursos humanos e técnicos, a permitir-lhe receber prestações de serviços e a utilizá-las para efeitos da sua atividade económica". Assim, se a aludida sociedade por quotas em Portugal detida a 100% pela empresa espanhola se caracterizar nos termos anteriormente descritos, considera-se que aquela corresponde a um estabelecimento estável.