

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 6.º.

Assunto: Localização de Serviços - Locação financeira e aluguer de longa duração - Meios de transporte.

Processo: n.º 1155, por despacho de 2009-10-27, do SDG dos Impostos, substituto legal do Director – Geral.

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.

**1.** A ora Requerente tem por actividade o aluguer e comércio de bens, nomeadamente de veículos sem condutor e motociclos da marca ..., bem como a sua venda aos Clientes residentes em Portugal Continental e Regiões Autónomas.

**2.** Entre os produtos oferecidos pela ora Requerente, figuram contratos de locação financeira e aluguer de longa duração, de meios de transporte, celebrados com sujeitos passivos de IVA e com particulares estabelecidos nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, sendo os veículos utilizados nas Regiões Autónomas.

**3.** O art. 6.º do CIVA, do qual se extrai a regra de localização / tributação das prestações de serviços, não foi pensado para a localização das prestações de serviços dentro de um determinado Estado mas sim para a localização das prestações de serviços transfronteiriças, entre Estados membros.

**4.** A remissão feita pelo Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto, para o art. 6.º do CIVA constitui uma solução de recurso derivada da ausência de normas específicas sobre a aplicação das taxas de IVA nas prestações de serviços entre o Continente e as Regiões Autónomas.

**5.** Uma aplicação literal do art. 6.º do CIVA, sem qualquer adaptação, às prestações de serviços de locação de longa duração a adquirentes dos serviços residentes nas Regiões Autónomas, resulta na aplicação de taxas diferentes consoante se esteja perante adquirentes sujeitos passivos ou adquirentes consumidores finais, o que manifestamente não é compatível com as normas que consagram taxas reduzidas para as Regiões Autónomas.

**6.** O Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto, manda que a remissão para o regime do art. 6.º do CIVA deva ser feita com as necessárias adaptações, não devendo ser aplicado *ipsis verbis*.

**7.** Pelo que, entende a ora Requerente, que a remissão feita pelo Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto, para o art. 6.º do CIVA para as operações realizadas entre o Continente e as Regiões Autónomas designadamente, para efeitos de prestação de serviços de locação de veículos de longa duração, seja adaptada de tal forma a que a taxa aplicável à aquisição de tais serviços por adquirentes residentes nas Regiões Autónomas seja a taxa reduzida prevista para estas Regiões, actualmente 15%, quer os adquirentes sejam

sujeitos passivos de imposto, quer sejam consumidores finais, desde que ambos os casos a utilização ou exploração efectiva do meio de transporte ocorra no território das Regiões Autónomas.

**8.** O motivo do pedido de informação vinculativa resulta do facto de, conforme a ora Requerente expõe na sua petição, a remissão da aplicação das regras de localização definidas no Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto, para o regime do art. 6.º do CIVA, carecer da devida adaptação.

**9.** Na petição apresentada, pese embora a ora Requerente exponha um enquadramento correcto das operações apresentadas da aplicação do Decreto-Lei n.º 347/85 aos critérios estabelecidos no art. 6.º do CIVA, com as devidas adaptações, pretende que a Administração Fiscal sancione um entendimento diferente do que decorre da aplicação da lei.

**10.** A alteração mais significativa, às regras de localização das prestações de serviços, a vigorar desde 1 de Janeiro de 2010, respeita à regra geral de localização dos serviços prestados a sujeitos passivos do imposto, que passou a estar prevista na alínea a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA (que tem por base comunitária o definido no art. 44.º da Directiva do IVA). Relativamente a essas prestações de serviços, o critério relevante passou a ser, por via de regra, o lugar onde se situa a sede, o estabelecimento estável ou o domicílio do destinatário dos serviços.

**11.** No que concerne à regra geral de localização dos serviços destinados a não sujeitos passivos, manteve-se a anterior regra geral, agora consagrada na alínea b) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA (que tem por base comunitária o definido no art. 45.º da Directiva do IVA), que estabelece como elemento de conexão relevante o lugar em que o prestador dos serviços dispõe da sede, estabelecimento estável ou domicílio.

**12.** Aos serviços de locação de meios de transporte tendo como destinatários sujeitos passivos aplica-se a regra geral contida na alínea a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA, quando não se trate de uma locação qualificada como de curta duração. Assim, esta regra geral, determina a sujeição a IVA em Portugal quando os serviços adquiridos pelo sujeito passivo se destinem à sede, ao estabelecimento estável ou ao domicílio do adquirente dos serviços, situados em território nacional.

**13.** Aos serviços de locação de meios de transporte tendo como destinatários não sujeitos passivos aplica-se, em princípio, a regra geral contida na alínea b) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA, quando não se trate de uma locação qualificada como de curta duração. Assim, de acordo com esta regra geral, os referidos serviços consideram-se efectuados no território nacional quando o prestador nele se encontre sediado ou estabelecido, não se considerando efectuadas no território nacional quando o prestador se encontre sediado ou estabelecido fora dele.

**14.** Nos termos do n.º 3 do art. 18.º do CIVA, em consonância com o disposto no n.º 1 do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto, as taxas do IVA a aplicar às operações efectuadas nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira são fixadas, actualmente, em 4%, 9% e 15%.

**15.** A possibilidade de aplicação de um conjunto de taxas mais reduzido nas Regiões Autónomas encontra-se consignada no n.º 2 do art. 105.º da Directiva do IVA, correspondente ao anterior n.º 6 do art. 12.º da Sexta Directiva.

**16.** Para efeitos de determinação da taxa aplicável às operações sujeitas a IVA, o n.º 2 do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85 estabelece que as operações tributáveis se consideram efectuadas no continente ou nas regiões autónomas com base nos critérios estabelecidos no art. 6.º do CIVA, uma vez feitas as devidas adaptações.

**17.** As regras relativas ao lugar das prestações de serviços previstas no art. 6.º do CIVA são aplicáveis, não apenas para definir se os serviços se consideram efectuados em território nacional, mas também para, com as necessárias adaptações, determinar se a taxa do IVA a aplicar a uma dada prestação de serviços é a vigente no continente ou nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.

**18.** Os critérios de localização das prestações de serviços, constantes dos n.ºs 6 a 12 do art. 6.º do CIVA, atendem a três espaços fiscais distintos - território nacional, território de outros Estados-membros da Comunidade e território de países terceiros.

**19.** Mostra-se, assim, necessário definir se as necessárias adaptações a que se refere o n.º 2 do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85, devem resultar do contraponto entre o continente e as regiões autónomas, por um lado, e entre o território nacional e o território de outros Estados-membros, por outro, e vice-versa. Ou, em alternativa, se o contraponto deve ser feito entre o continente e as regiões autónomas, por um lado, e entre o território nacional e o território de países terceiros, por outro, e vice-versa.

**20.** Da aplicação dos critérios enunciados à prestação de serviços de locação de veículos de longa duração, quando prestados a sujeitos passivos, a taxa a aplicar depende do espaço fiscal onde se situar a sede, o estabelecimento estável ou o domicílio do destinatário dos mesmos, por aplicação, com as devidas adaptações, da regra geral contida na alínea a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA.

**21.** Assim, se a referida sede, estabelecimento estável ou domicílio do destinatário dos serviços, que seja um sujeito passivo do imposto, se situar no continente é aplicável a taxa em vigor no continente.

**22.** Ao invés, se a referida sede, estabelecimento estável ou domicílio do destinatário dos serviços, que seja um sujeito passivo do imposto, se situar nas regiões autónomas é aplicável a taxa em vigor nas regiões autónomas.

**23.** No caso daqueles mesmos serviços serem prestados a não sujeitos passivos, a taxa a aplicar depende do espaço fiscal onde se situar a sede, o estabelecimento estável ou o domicílio do prestador dos mesmos, por aplicação, com as devidas adaptações, da regra geral contida na alínea b) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA.

**24.** Assim, quando o destinatário dos serviços não for um sujeito passivo do IVA e a sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador dos serviços, a partir do qual estes são prestados, se situar no continente, é aplicável a taxa em vigor no continente.

**25.** Ao invés, quando o destinatário dos serviços não for um sujeito passivo do imposto e a sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador dos serviços, a partir do qual estes são prestados, se situar nas regiões autónomas, é aplicável a taxa em vigor nas regiões autónomas.

**26.** A Sexta Directiva e a Directiva do IVA não contêm uma definição de estabelecimento estável, pelo que tem cabido ao Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) a construção do conceito de estabelecimento estável para efeitos do IVA.

**27.** Em resultado do disposto no art. 192.º-A da Directiva do IVA (aditado pelo art. 2.º da Directiva 2008/8/CE), vigente após 1 de Janeiro de 2010, deu-se relevância aos estabelecimentos estáveis, quando constituam o local a partir do qual uma dada prestação de serviços foi efectuada.

**28.** Da jurisprudência emanada pelo TJUE resulta, para que se considere estar na presença do estabelecimento estável a partir do qual são prestados os serviços abrangidos pela regra geral de localização das prestações de serviços efectuadas a não sujeitos passivos, que é necessário que se trate de um local que disponha dos meios humanos e técnicos próprios para a realização do serviço em causa.

**29.** Para efeitos da aplicação das regras estabelecidas no art. 6.º do CIVA, de acordo com as instruções emanadas no ofício circulado n.º 30115, de 2009-12-29, da Direcção de Serviços do IVA, seguindo a jurisprudência comunitária, o uso da expressão "estabelecimento estável", a partir do qual ou para o qual os serviços são prestados "implica que este deve possuir uma consistência mínima e reunir, de forma permanente, uma estrutura adequada em meios humanos e técnicos, capaz, tanto de fornecer, como de receber e utilizar serviços, na acepção a que se refere o artigo 4.º e de acordo com as regras de localização previstas na nova redacção do artigo 6.º, ambos do CIVA".

**30.** Verifica-se que o entendimento da ora Requerente, enunciado no ponto 7 da presente informação, consubstancia uma situação excepcional à preceituada no CIVA, pelo que o mesmo não será de deferir por falta de base legal.

**31.** A jurisprudência comunitária reporta-se directamente à aplicação da regra geral de localização das prestações de serviços que elege, como um dos elementos de conexão nela previstos, o estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados - regra geral que, após 1 de Janeiro de 2010, abrange apenas os serviços prestados a não sujeitos passivos.

**32.** No contexto aqui em apreço, cabe salientar que a nova regra geral de localização das prestações de serviços define, como um dos possíveis critérios de conexão, o lugar do estabelecimento estável para o qual os serviços são prestados, afigurando-se ser de recorrer ao conceito de estabelecimento estável já firmado pela jurisprudência comunitária.

**33.** Considerando que uma entidade tem um estabelecimento estável quando dispõe de uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, e de uma instalação, ambos com uma permanência suficiente para a realização de operações tributáveis; e que os estabelecimentos estáveis, seja na forma de sucursais, agências, delegações, escritórios de representação ou outras, constituem normalmente realidades patrimoniais ou centros de interesse autónomos, susceptíveis de *per si* ser objecto de relações jurídicas tributárias (ofício circulado n.º 30114, de 2009-11-25, da Área de Gestão Tributária do IVA - Gabinete do Subdirector-Geral).

**34.** Nesse pressuposto, caso da prestação de serviços de locação de veículos

de longa duração a não sujeitos passivos, seja efectuada pela ora Requerente, através de um estabelecimento estável localizado nas Regiões Autónomas, constitui uma operação sujeita a IVA e dele não isenta, sendo tributada à taxa normal aí em vigor, por força da alínea b) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA.

**35.** Com vista à aplicação do presente entendimento, a ora Requerente deve fazer prova de que possui efectivamente um estabelecimento estável, na acepção definida no ofício circulado n.º 30114, antes referido, a partir do qual os serviços são prestados.