AT autoridade tributária e aduaneira

INFORMAÇÃO VINCULATIVA

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 6º

Assunto: Localização de operações – Operações realizadas pela sucursal, num país terceiro, que são faturadas à casa mãe.

Processo: **nº 12810**, por despacho de 2018-02-19, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art° 68° da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

I - Do Pedido

1. A Requerente é uma sucursal em território nacional, que se dedica ao "exercício das atividades de construção, reparação e manutenção de fornos e equipamentos para a industria do vidro e metalúrgica, assim como o exercício da atividade de consultoria e assistência técnica para a conceção, construção e condução dos referidos equipamentos, bem como comercializar todos os produtos e equipamentos de trabalho em geral relativos às atividades acima referidas, quer a privados quer a entidades públicas."

2. A Requerente foi contratada pela empresa mãe para deslocar alguns trabalhadores para a Turquia com o objetivo de realizarem uma reparação num forno industrial de alta temperatura. O forno está fixo ao imóvel.

3. A fatura do serviço vai ser emitida pela Requerente à casa mãe em Itália, que é um sujeito passivo de IVA em Itália, devidamente registada no VIES, a qual, por sua vez, vai faturar esses serviços à empresa Turca.

4. A Requerente pretende esclarecer se na fatura a emitir relativamente à cedência de trabalhadores deve liquidar IVA.

5. Caso a operação não seja sujeita a IVA em território nacional, a Requerente pretende esclarecer qual o motivo da não liquidação de imposto que deve constar na fatura.

II - Enquadramento da cedência de pessoal face ao Código do IVA

6. Antes de mais, e uma vez que a Requerente é uma sucursal, em Portugal, da empresa italiana, importa relembrar as instruções administrativas vertidas no Ofício-circulado n.º 30114, de 2009-11-25, da Área de Gestão Tributária do IVA - Gabinete do Subdiretor-geral.

7. De acordo com o citado Ofício-circulado "9. Para aferir da existência de uma relação jurídica entre a sociedade não residente e o estabelecimento estável, a fim de sujeitar a IVA as prestações de serviços fornecidas há que verificar se o estabelecimento estável realiza uma atividade económica independente, designadamente se pode ser considerado autónomo por suportar o risco que decorre da sua atividade. 10. Deve, ainda, considerar-se que uma prestação de serviços só é tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica em cuja vigência são trocadas prestações específicas. Nesse sentido, um estabelecimento estável, que não seja uma entidade jurídica

distinta da sociedade em se integra, situado noutro Estado-membro e ao qual a sociedade fornece prestações de serviços, não deve ser considerado sujeito passivo pelos custos que lhe são imputados pelas referidas prestações. 11. Pelo que não são sujeitos a IVA os serviços prestados entre uma sociedade sedeada num Estado-membro quando este não tenha personalidade jurídica própria."

8. Os dados fornecidos não permitem aferir se a sucursal em Portugal desenvolve, de facto, uma atividade económica independente. Caso o faça, o enquadramento da cedência de trabalhadores à empresa italiana é o que se segue.

9. De acordo com o artigo 4.º n.º 1 do Código do IVA (CIVA) são consideradas prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

10. O artigo 24.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, estabelece que se entende por prestação de serviços "(…) qualquer operação que não constitua uma entrega de bens."

11. Tendo presente este conceito residual, e porque a vocação de universalidade do IVA implica que se entenda que qualquer tipo de atribuição patrimonial que não seja uma contrapartida de uma transmissão de bens tenha subjacente uma prestação de serviços tributável para efeitos deste imposto, considera-se como prestações de serviços, entre outras operações, a cedência de pessoal.

12. Contudo, no que diz respeito à qualificação da cedência de pessoal como uma prestação de serviços importa ter em consideração o Ofício-circulado n.º 30019, de 04/05/2000, da Direção de Serviços do IVA. No citado Ofício-circulado esta Direção de Serviços, com vista à uniformização de procedimentos, concluiu pela "(…) inexistência de prestação de serviços e, consequentemente, a não sujeição a imposto, (…) em todas as situações em que o montante debitado comprovadamente corresponda ao reembolso exacto das despesas com ordenados ou vencimentos, quotizações para a segurança social e quaisquer outras importâncias obrigatoriamente suportadas pela empresa a que pertence o trabalhador, por força de contrato de trabalho ou previstas na legislação aplicável (v.g. prémios de seguros de vida, complementos de pensões, contribuições para fundos de pensões, etc.)".

13. Na situação descrita se a requerente apenas vai faturar um montante que corresponda exatamente ao reembolso das despesas que tem com ordenados, quotizações para a segurança social e outras obrigações suportadas por si com os trabalhadores cedidos, entende-se que, apenas neste caso, a cedência de trabalhadores não corresponde a uma prestação de serviços nos termos do artigo 4.º n.º 1 do Código do IVA. Assim, não se verificando a incidência objetiva do IVA, tal cedência de pessoal está excluída do âmbito deste imposto.

14. Fora das situações enunciadas nos pontos 9 e 10 desta informação, isto é, quando a contraprestação pela cedência de pessoal não corresponda exatamente ao valor dos ordenados, quotizações para a segurança social e outras obrigações suportadas pela empresa que cede o pessoal, então estaremos na presença de uma prestação de serviços na aceção do artigo 4.º n.º 1 do Código do IVA.

15. Neste caso, sempre que se trate de operações com conexão com dois ordenamentos jurídicos distintos é imperativo apurar, face às regras de localização previstas no artigo 6.º do Código do IVA, onde se considera localizada e, como tal, onde é tributada a prestação de serviços que consiste na cedência de pessoal.

16. Sempre que o adquirente e o prestador dos serviços intervêm na qualidade de sujeitos passivos, e porque para esta situação concreta não há qualquer regra específica, tem aplicação o artigo 6.º n.º 6 alínea a) do CIVA, que estabelece que são tributáveis em território nacional as prestações de serviços efetuadas a "(u)m sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicilio, 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."

17. Decorre da interpretação desta norma que as prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos se consideram localizadas e são tributadas no local da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do adquirente dos serviços, independentemente do local onde se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador.

18. Assim, na situação descrita, e no pressuposto de que o valor faturado à empresa italiana não corresponde exatamente ao valor dos ordenados, quotizações para a segurança social e outras obrigações suportadas pela Requerente, os serviços prestados - cedência de trabalhadores -, não são localizados e, como tal, não são tributados em Portugal, por aplicação a contrario do artigo 6.º n.º 6 alínea a) do Código do IVA.

19. Importa esclarecer que embora, conforme referido pela Requerente, a cedência de trabalhadores se destine à reparação de um forno industrial de alta temperatura que se encontra fixo a um imóvel, não se considera que a cedência de trabalhadores seja uma prestação de serviços relacionada com o imóvel, pelo que não é aplicável o disposto no artigo 6.º n.º 7 alínea a) do Código do IVA.

20. Apesar de a prestação de serviços em causa não ser localizada e, como tal, não ser tributada em território nacional, subsiste a obrigação de emissão de fatura, na qual deve ser indicado o motivo justificativo da não liquidação do imposto "IVA - autoliquidação", por aplicação da regra geral do artigo 6.º n.º 6 alínea a) do CIVA].

21. Recordamos que este tipo de operações, que não são tributadas em território nacional por aplicação da referida norma e em que o adquirente é um sujeito passivo com sede, ou estabelecimento estável noutro país da União Europeia, devem ser relevadas no campo 7 do quadro 06 da declaração periódica respetiva.

22. Estas operações são, também, relevadas na declaração recapitulativa prevista no artigo 29.º, n.º 1 alínea i) do CIVA, a qual, uma vez que está enquadrado no regime normal com periodicidade trimestral, deve ser enviada até ao dia 20 do mês seguinte ao final do trimestre civil a que respeitam as operações, nos termos do artigo 30.º n.º 1 do RITI.

23. Finalmente, consultado o sistema de registo de contribuinte, verificamos que não foi mencionado, na declaração de início de atividade que a Requerente realiza prestações de serviços intracomunitárias, não tendo,

assim, um registo válido no VIES - VAT Information Exchange System.

24. Assim, e porque a operação que descreve é uma prestação de serviços intracomunitária deve entregar, num serviço de finanças ou via Portal das Finanças, uma declaração de alterações, nos termos do artigo 32.º do Código do IVA, a fim de validar aquele. Para o efeito, deve, nesta declaração de alterações, assinalar no quadro "Enquadr./operações/Reemb.", no subquadro "operações e opções (IVA)", o campo "Prest./Aqui. Serv. Intracom.".

III - Conclusão

25. Se a requerente apenas vai faturar à empresa italiana um montante correspondente exatamente ao reembolso das despesas que tem com os ordenados, quotizações para a segurança social e outras obrigações suportadas por si com os trabalhadores cedidos, entende-se que a cedência de trabalhadores não corresponde a uma prestação de serviços, nos termos do artigo 4.º n.º 1 do Código do IVA, pelo que não é sujeita a IVA.

26. Se a Requerente vai faturar à empresa italiana um valor que não corresponde exatamente ao valor dos ordenados, quotizações para a segurança social e outras obrigações suportadas pela Requerente, os serviços prestados - cedência de trabalhadores -, são sujeitos a IVA.

Contudo de acordo com as regras gerais de localização das operações previstas no artigo 6.º n.º 1 alínea a) do Código do IVA, interpretado a contrario, esta operação não é localizada e, como tal, não é tributada em Portugal. Neste caso, a Requerente deve observar as obrigações descritas nos pontos 17 a 21 desta informação.