

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: n.º 1 do art. 4.º; a) do n.º 6 do art. 6.º

Assunto: Localização de operações – Prestações de serviços - Cedência de um local de exposição em estabelecimento comercial (para colocação de produtos que lá serão vendidos), a um sujeito passivo de outro EM

Processo: **nº 13834**, por despacho de 2018-07-20, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitado ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I - QUESTÃO COLOCADA

1. A requerente exerce atividade numa loja alugada, na qual vai proceder à cedência de espaço a um sujeito passivo espanhol (contribuinte válido no VIES), para colocar os produtos deste, os quais serão vendidos pela requerente.
2. A requerente vai faturar o aluguer de espaço à empresa espanhola, pela ocupação do espaço.
3. Questiona a requerente acerca do enquadramento em sede de IVA da fatura que vai ser emitida ao cliente espanhol, e qual o artigo que deve ser mencionado na fatura.

II - ELEMENTOS FACTUAIS

4. Tem a requerente como atividades, as correspondentes aos Códigos de Atividade Económica (CAE): "47192 - COMÉRCIO A RETALHO EM OUTROS ESTABELECIMENTOS NÃO ESPECIALIZADOS, SEM PREDOMINÂNCIA DE PRODUTOS ALIMENTARES, BEBIDAS OU TABACO" (Principal); "82300 - ORGANIZAÇÃO DE FEIRAS, CONGRESSOS E OUTROS EVENTOS SIMILARES" (Secundário 1); "70220 - OUTRAS ACTIVIDADES DE CONSULTORIA PARA OS NEGÓCIOS E A GESTÃO" (Secundário 2) e "55201 - ALOJAMENTO MOBILADO PARA TURISTAS" (Secundário 3).
5. Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), encontra-se a requerente enquadrada no regime normal de periodicidade trimestral, registada como praticando exclusivamente operações tributáveis que conferem o direito à dedução do IVA suportado nas suas aquisições.

III - ANÁLISE DA QUESTÃO

6. Em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA), 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"*.

7. O n.º 1 do artigo 3.º do CIVA, estabelece o conceito de transmissão de bens como a "transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade".

8. Por sua vez, *"são consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens"*, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA.

9. No caso em apreço, a requerente procede à venda dos produtos de um sujeito passivo espanhol, estando estes produtos expostos num determinado espaço da sua loja. Esta cedência de espaço é cobrada pela requerente e trata-se de uma prestação de serviços, em conformidade com o n.º 1 do artigo 4.º do CIVA.

10. Mas tratando-se de uma prestação de serviços efetuada a um sujeito passivo domiciliado em território espanhol, cumpre determinar qual a localização desta operação, se em território nacional ou espanhol.

11. O artigo 6.º do CIVA define as regras relativas à localização das operações que tenham conexão com mais do que um ordenamento jurídico, estando as regras respeitantes às prestações de serviços estabelecidas nos n.ºs 6 e seguintes deste artigo.

12. A alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, determina que as prestações de serviços efetuadas a *"um sujeito passivo dos referidos no n.º 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"* são tributadas em território nacional.

13. Por outro lado, a alínea b) do mesmo n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, determina que são tributáveis em território nacional as prestações de serviços efetuadas a *"uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados"*.

14. No entanto, estas regras gerais, previstas nas alíneas a) e b) do n.º 6, comportam exceções.

15. É o que acontece com 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"*, as quais, nos termos da alínea a) do n.º 8 do artigo 6.º do CIVA, são sempre tributáveis em território nacional.

16. Esta norma nacional, corresponde ao artigo 47.º da Diretiva 2006/112/CE (relativa ao sistema comum do IVA), que estabelece que *"o lugar das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis, incluindo os serviços prestados por peritos e agentes imobiliários, a prestação de serviços de alojamento no sector hoteleiro ou em sectores com funções análogas, tais como campos de férias ou terrenos destinados a campismo, a concessão de*

direitos de utilização de bens imóveis e os serviços de preparação e de coordenação de obras em imóveis, tais como os serviços prestados por arquitetos e por empresas de fiscalização de obras, é o lugar onde está situado o bem imóvel".

17. Importa então esclarecer se a prestação de serviços do caso em apreço - cedência de espaço para exposição de produtos em loja (na qual tais produtos serão vendidos) - se considera relacionada com um imóvel, nos termos do artigo 47.º da Diretiva 2006/112/CE.

18. Para tal, temos que nos socorrer do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE.

19. Assim, o n.º 1 do artigo 31.º-A do citado Regulamento, determina 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."

20. O n.º 2 da mesma disposição legal esclarece 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, incluindo a armazenagem de bens afeta ao uso exclusivo do destinatário;" (...)

21. Por outro lado, o n.º 3 do artigo 31.º-A do Regulamento refere que "o n.º 1 não abrange o seguinte: (...)

b) A armazenagem de bens num bem imóvel, se nenhuma parte específica desse imóvel for destinada ao uso exclusivo do destinatário;

c) A prestação de serviços publicitários, mesmo que envolva a utilização de bens imóveis; (...)

e) A colocação à disposição de um stand numa feira ou local de exposição, em conjunto com outros serviços afins destinados a permitir a exposição dos produtos, como a conceção do stand, o transporte e a armazenagem dos produtos, o fornecimento de máquinas, a instalação de cabos, os seguros e os serviços publicitários".

22. Desde logo, da leitura do n.º 1 do artigo 31.º-A do Regulamento, se conclui que apenas se consideram relacionados com bens imóveis, os serviços com uma relação suficientemente direta com os mesmos, a saber: (i) quando os serviços derivam de um bem imóvel, este é um elemento constitutivo do serviço e trata-se de um elemento central / essencial para a prestação dos serviços; (ii) ou quando os serviços são prestados / destinados a um bem imóvel e pretendem a alteração jurídica ou material do mesmo.

23. Assim, a prestação de serviços do caso em apreço - cedência de espaço para exposição de produtos em loja (na qual tais produtos serão vendidos),

não se considera relacionado com um bem imóvel, porque: (i) o elemento central / essencial do serviço é a comercialização dos produtos; (ii) não se pretende a alteração jurídica / material de nenhum bem imóvel, somente um local de exposição / destaque para colocação de produtos, para que estes sejam vendidos.

24. Da exposição da requerente também se retira não estar em causa uma locação / arrendamento de um bem imóvel propriamente dito, nem a armazenagem de bens afeta ao uso exclusivo do destinatário (trata-se somente da cedência de um local de exposição / destaque numa loja, para colocação de produtos, para que estes sejam vendidos), pelo que se afasta a possibilidade de estar esta prestação de serviços relacionada com um imóvel, nos termos da alínea h) do n.º 2 do artigo 31.º-A do Regulamento.

25. Pelo exposto, a prestação de serviços do caso em apreço - cedência de um local de exposição / destaque numa loja, para colocação de produtos, para que estes sejam vendidos, não se considera relacionada com um imóvel, nos termos do artigo 47.º da Diretiva 2006/112/CE, sendo-lhe aplicável a regra geral de localização das prestações de serviços, prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, a contrário.

26. De facto, uma vez que o adquirente da prestação de serviços, possui a qualidade de sujeito passivo (a requerente diz tratar-se de contribuinte válido no VIES), com domicílio em território espanhol, então é nesse território que é localizada e tributada a prestação de serviços do caso em análise.

27. Nestes termos, a requerente procede à venda dos produtos do seu cliente espanhol, estando estes produtos expostos num determinado espaço da sua loja. Esta cedência de espaço é cobrada pela requerente e trata-se de uma prestação de serviços, em conformidade com o n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, operação que, nos termos da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA (a contrário), é localizada e tributada na sede do adquirente, neste caso em território espanhol.

28. Assim, a requerente está obrigada à emissão de fatura pela prestação de serviços de cedência de espaço em loja, não devendo liquidar IVA na mesma, e deve fazer constar a expressão "IVA - autoliquidação", nos termos do n.º 13 do artigo 36.º do CIVA, e bem assim o motivo da não liquidação de imposto (por exemplo: cf. alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, a contrário), conforme determina a alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.

29. Mais se informa que o valor desta prestação de serviços deverá ser inscrito no campo 7 da respetiva declaração periódica de IVA.

IV - CONCLUSÃO

30. A requerente, quando procede à cedência de um local de exposição / destaque na sua loja (para colocação de produtos que lá serão vendidos), a um sujeito passivo espanhol, encontra-se a realizar uma prestação de serviços, em conformidade com o n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, operação que, nos termos da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA (a contrário), é localizada e tributada na sede do adquirente, neste caso em território espanhol.

31. A requerente está obrigada à emissão de fatura pela prestação de serviços de cedência de espaço em loja, não devendo liquidar IVA na mesma, e

devendo fazer constar a expressão "IVA - autoliquidação", e bem assim o motivo da não liquidação de imposto.

32. O valor desta prestação de serviços deverá ser inscrito no campo 7 da respetiva declaração periódica de IVA.