

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al a) do n.º 8 do art. 6.º ; al c) do n.º 1 do art. 18.º

Assunto: Enquadramento – Contratualização da disponibilização de um espaço dentro dum parque de estacionamento de viaturas, cuja cedência de espaço é cobrada.

Processo: **nº 15110**, por despacho de 2020-02-20, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

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

### I - FACTOS APRESENTADOS E ENQUADRAMENTO DO SUJEITO PASSIVO

**1.** Após consulta efetuada ao sistema informático da AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, constata-se que a Requerente encontra-se registada, para efeitos de IVA, com a atividade principal de "OUTRAS ACTIVIDADES AUXILIARES DOS TRANSPORTES TERRESTRES" - CAE 52213 e secundárias de "ALUGUER DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS LIGEIOS" - CAE 77110, e "MANUTENÇÃO E REPARAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS" - CAE 45200, desde 14-09-2018, tendo enquadramento no regime normal, com periodicidade trimestral, realizando operações que conferem o direito à dedução.

**2.** Conforme consta da petição apresentada para efeitos do presente pedido de informação vinculativa, a Requerente possui um parque de estacionamento de viaturas junto ao aeroporto .....

**3.** Refere, que as reservas do serviço podem ser realizadas online e que trabalha com algumas plataformas de reservas, sedeadas em vários países, como Inglaterra, Suíça e Portugal, que reservam o espaço e cobram o valor total ao cliente. No final de cada mês, a plataforma transfere para a sua conta o valor total das reservas deduzido da respetiva comissão.

**4.** Face ao exposto, solicita esclarecimentos sobre as seguintes questões:

i. A quem compete a obrigação de emitir a fatura, à Requerente ou às plataformas que recebem o valor;

ii. Se o valor que as empresas detentoras das plataformas transferem para a Requerente está sujeito a IVA.

**5.** Tendo sido solicitado novos elementos, a Requerente forneceu cópias de um acordo celebrado com a plataforma designada de ....., adiante designada "Plataforma" ou "L.....", bem como, um duplicado de uma fatura emitida pela Plataforma para um cliente que efetuou uma reserva.

**6.** Da análise aos referidos elementos, retira-se, do anexo I "L..... Termos de Fornecimento" e do anexo II "Produtos e comissões" do acordo, o seguinte:

i. A Plataforma (L.....) é designada como o agente da Requerente (Operador) para a promoção e venda dos produtos usando os serviços. A Plataforma fornecerá o software e os procedimentos que permitirão a promoção e venda

dos produtos usando os serviços.

ii. A Plataforma fornece um software e uma plataforma online que, em conjunto, permitem à Requerente (Operador) oferecer os seus produtos às pessoas que requeiram estacionamento perto de aeroportos ou outros centros de transporte.

iii. A Plataforma promoverá os produtos usando os serviços. A plataforma cumprirá todas as instruções razoáveis e legais da Requerente periodicamente relacionadas com a venda, marketing e promoção dos serviços.

iv. Após receber o pagamento de uma reserva efetuada pelo cliente, a Plataforma notificará a Requerente acerca de todos os detalhes relativos à reserva.

v. Quando uma reserva é efetuada, a Plataforma cobra o preço associado à reserva.

vi. A Requerente deverá fornecer à Plataforma os preços vigentes em todos os momentos.

vii. No final de cada mês a Plataforma fornecerá ao operador (Requerente) um relatório mostrando as reservas recebidas nesse mês, o preço associado dos produtos adquiridos pelos clientes, a comissão da Plataforma e o saldo devido à Requerente.

viii. Em qualquer momento após o relatório mensal a Requerente poderá emitir uma fatura correspondente ao saldo devido (...). A Plataforma reterá a comissão acordada.

ix. A Plataforma pagará à Requerente o preço total, menos a comissão, até 30 dias após a data em que recebe a fatura.

**7.** Quanto à fatura, verifica-se, que a mesma foi emitida em nome da Plataforma que tem sede em ..... no reino Unido, e faz referência ao estacionamento num parque da Requerente. Verifica-se também, que sobre o serviço prestado não incidiu imposto (IVA), nem é feita qualquer referência ao mesmo.

## **II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA**

Localização das prestações de serviços

**8.** 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*".

**9.** 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.

**10.** No caso em apreço, a Requerente, através do acordo celebrado com a Plataforma disponibiliza um espaço dentro do parque de estacionamento de viaturas. 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.

**11.** Mas tratando-se de uma prestação de serviços que envolve entidades sediadas fora do território nacional, afigura-se importante saber as regras de aplicação territorial do Imposto sobre o Valor Acrescentado que se encontram previstas no artigo 6.º do CIVA.

**12.** De acordo com as duas regras gerais de localização, previstas no n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, as prestações de serviços consideram-se efetuadas e tributáveis em território nacional:

i. Quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo de IVA, devidamente registado, e tenha utilizado o respetivo número de identificação fiscal para efetuar a aquisição do serviço, cuja sede, estabelecimento estável ou, na falta dele, o domicílio, para o qual são prestados, se situe no território nacional - alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º;

ii. Quando o adquirente dos serviços for uma pessoa que não seja sujeito passivo de IVA, e o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados - alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º.

**13.** Estas regras comportam determinadas exceções, algumas das quais são comuns às duas regras gerais, enquanto as outras são específicas das operações entre sujeitos passivos e não sujeitos passivos (n.º 7 a 15 do artigo 6.º do CIVA).

**14.** 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.

**15.** Note-se que esta regra de localização opera independentemente do lugar onde o prestador e o destinatário dos serviços se encontram estabelecidos, assim como qualquer que seja o estatuto deste último face ao IVA.

**16.** Esta norma nacional, corresponde ao artigo 47.º da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro - Diretiva IVA (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 - disponibilização de espaço dentro do parque de estacionamento de viatura - se considera relacionada com um imóvel, nos termos do artigo 47.º da Diretiva IVA.

**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 IVA.

**19.** Assim, nos termos do artigo 13.º-B do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março, consideram-se "bens imóveis: a) Qualquer parcela delimitada do solo, situada à sua superfície ou sob a sua superfície, que possa ser objeto de um direito real";

**20.** O n.º 1 do artigo 31.º-A do citado Regulamento, densifica o conceito de prestações de serviços relacionadas com bens imóveis, determinando 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."

**21.** 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;". Por sua vez, a p) refere "A intermediação na venda ou na locação ou arrendamento de bens imóveis e na constituição ou transferência de determinados direitos ou direitos reais sobre bens imóveis (equiparados ou não a bens corpóreos), com exceção da intermediação abrangida pelo n.º 3, alínea d)";

**22.** Por outro lado, o n.º 3 do artigo 31.º-A do Regulamento refere que "o n.º 1 não abrange o seguinte: c) A prestação de serviços publicitários, mesmo que envolva a utilização de bens imóveis" e a d) "A intermediação nas prestações de serviços de alojamento no setor hoteleiro ou em setores com funções similares, como os campos de férias ou os terrenos destinados a campismo, se o intermediário agir em nome e por conta de outra pessoa".

**23.** A propósito da entrada em vigor das alterações introduzidas pelo Regulamento de Execução (UE) nº 1042/2013, no Regulamento de Execução (UE) nº 282/2011, que dizem respeito, nomeadamente, ao lugar das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis, foi publicado o Ofício-Circulado nº 30.191, de 08/06/2017, da Área de Gestão Tributária-IVA, disponível para consulta no Portal das Finanças.

**24.** Do referido, em especial nos pontos 17 a 23 desta informação, e reportando-nos ao caso em análise, conclui-se, que a prestação de serviços que consiste na disponibilização de espaço dentro do parque de estacionamento por parte da Requerente, tem enquadramento na base comunitária do disposto no artigo 47.º da Diretiva IVA e por conseguinte, a prestação de serviços está abrangida pela regra de localização prevista na alínea a) do n.º 8 do artigo 6.º do IVA, uma vez que o imóvel se situa no território nacional.

#### Obrigações declarativas

**25.** Conforme já referido a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, sujeita a imposto sobre o valor acrescentado as transmissões e as prestações de

serviços efetuadas no território nacional.

**26.** Nos termos do n.º 4 do artigo 4.º do CIVA, que tem por base o artigo 28.º da Diretiva IVA *"Quando um sujeito passivo participe numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão"*.

**27.** Nesta situação, quando uma prestação de serviços tem a intervenção de um mandatário em que este age em nome próprio, e que por esse facto, passa a ser ao mesmo tempo adquirente e prestador de serviços, coloca-se a questão face à leitura do acordo celebrado entre a Requerente e a Plataforma, se esta, se considera como mandatária agindo em nome próprio ou agindo por conta de outrem, da Requerente.

**28.** Conforme consta do referido acordo, parece-nos inquestionável, que a Plataforma quando se apresenta perante os clientes atua em nome próprio na prestação de serviços realizada, ainda que por conta da Requerente titular do parque de estacionamento, não se tratando assim de uma mera intermediação. A Plataforma emite a fatura em seu nome e cobra o montante da reserva do espaço arrendado ao cliente.

**29.** Em conformidade, resulta que o lugar da tributação das prestações de serviços de arrendamento do espaço (lugar de estacionamento no parque), efetuado pela Plataforma ao cliente que efetuou a reserva, nos termos atrás referidos é uma operação que se localiza no território nacional, face ao previsto nos termos de alínea a), do n.º 8 do artigo 6.º do CIVA.

**30.** Deste modo, cabe à Plataforma liquidar o IVA à taxa de 23%, conforme previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, sobre os serviços de estacionamento que cobra aos clientes que adquirem o estacionamento em território nacional.

**31.** Consequentemente a Plataforma está obrigada a registar-se em Portugal e a cumprir as obrigações fiscais decorrentes do registo (além da liquidação do imposto como atrás referido) estabelecidas no artigo 29.º do CIVA, nomeadamente, a da emissão de uma fatura por cada prestação de serviços realizada ou por cada pagamento que lhes seja efetuado antes da referida prestação de serviços [alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA].

**32.** Quanto à Requerente, titular do parque de estacionamento, no seguimento do acordo celebrado, deve faturar a exploração do espaço à Plataforma, no caso, a contraprestação por esta paga (valor da reserva deduzido da respetiva comissão), também com IVA à taxa de 23%, uma vez que, também segue a regra de localização do imóvel, prevista alínea a) do n.º 8 do artigo 6.º do CIVA.

**33.** Face ao referido, estamos perante duas operações que são relacionadas com um bem imóvel e, por conseguinte, abrangidas pelo artigo 47.º da Diretiva, porque resultam expressamente do arrendamento de bens imóveis, prevista na alínea h) do n.º 2 do artigo 31.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, do Conselho, de 15 de março de 2011 e da intermediação no arrendamento de bens imóveis, prevista na alínea p) do referido n.º 2.

## **II - CONCLUSÃO**

**34.** Face ao acordo celebrado entre a Requerente e a Plataforma, esta atua em nome próprio. Nestas circunstâncias, os serviços de estacionamento que cobra aos clientes que adquirem estacionamentos, são operações que se localizam no território nacional, nos termos da alínea a) do n.º 8 do artigo 6.º do CIVA, e, por conseguinte, compete à Plataforma a emissão de uma fatura por cada prestação de serviços realizada ou por cada pagamento que lhes seja efetuado antes da referida prestação de serviços, liquidando IVA à taxa de 23%.

**35.** Quanto ao valor faturado pela Requerente à Plataforma (valor da reserva deduzido da comissão), uma vez que também segue a regra de localização do imóvel, prevista alínea a) do n.º 8 do artigo 6.º do CIVA, cabe-lhe liquidar o imposto devido em Portugal à taxa de 23%.