

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 2.º, n.º 5 e n.º1, al. e)

Assunto: Localização das operações -Autoliquidação do IVA - Prestação de serviços em apreço não diretamente relacionada com imóvel sito em Angola, mas sim com o Contrato Misto de Empreitada e Prestação de Serviços de Manutenção, Conservação e Gestão de Condomínio.

Processo: **nº 15874**, por despacho de 2020-06-18, 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 - Descrição do pedido:**

**1** - A Requerente refere que contratou com uma pessoa singular domiciliada em Angola, que posteriormente cedeu a sua posição contratual a uma empresa com sede em Macau, para lhe prestar serviços de consultadoria e acompanhamento do processo de adjudicação do concurso para a celebração de um contrato de fornecimento de materiais e serviços para um imóvel sito em Angola, sendo que a remuneração daquele prestador estava condicionada à efetiva celebração daquele contrato entre a Requerente e a DDD Angola, bem como ao recebimento efetivo das contrapartidas contratualmente estabelecidas pela Requerente, tendo esta "liquidado" o valor à sociedade de Macau.

**2** - Nesta conformidade, a Requerente pretende saber se deve autoliquidar imposto sobre esta prestação de serviços de consultadoria e acompanhamento, utilizando o mecanismo de liquidação e dedução, preenchendo os campos 3, 4 e 98 da declaração periódica (doravante DP), ou se, por se tratar de serviços atinentes a um imóvel sito em Angola, não tem esta obrigatoriedade declarativa.

### **II - Enquadramento em sede de IVA:**

**3** - De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (doravante SGRC), a Requerente é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, periodicidade mensal desde 01/01/1986, que se encontra registado pela atividade principal de «Construção de edifícios (residenciais e não residenciais)» - CAE 041200 e pela atividade secundária de «Compra e venda de bens imobiliários» - CAE 068100, sendo um sujeito passivo misto que utiliza como método de dedução parcial o método de afetação real de todos os bens.

**4** - Em conformidade com os documentos anexos ao presente Pedido, em 29/06/2016, a Requerente (como Segunda Contratante) e AAAA (como Primeiro Contratante) celebraram um Contrato de Prestação de Serviços, através da qual o Primeiro Contratante, com domicílio fiscal em Angola, se obriga a prestar serviços de consultadoria e acompanhamento do processo de adjudicação de um concurso.1), que tem por objeto e finalidade «1.2 (a) A

celebração, entrada em vigor e boa execução de um "Contrato Misto de Empreitada e Prestação de Serviços de Manutenção, Conservação e Gestão de Condomínio" (...), entre a Segunda Outorgante Contratante e a DDD Angola, tendo por objecto a execução de trabalhos de adaptação de fracções autónomas de mobiliário e equipamento.».

**5** - De harmonia com a cláusula .... 1.3 deste Contrato, este objeto e finalidade «constitui verdadeira obrigação de resultado do Primeiro Contratante perante a Segunda Contratante, e a efectiva remuneração do Primeiro Contratante depende da respectiva verificação.», decorrendo da cláusula ...3.1 que a remuneração do Primeiro Contratante se encontra «sujeito à celebração, entrada em vigor e ao pontual e integral cumprimento das obrigações da DDD Angola decorrentes do Contrato Misto (...) e sujeito ao recebimento da quantia (...) pela Segunda Contratante.»

**6** - Em 26/06/2018, este Contrato de Prestação de Serviços foi objeto de alteração quanto à remuneração (cláusulas ....), não tendo, no entanto, sido alterada aquela cláusula ...., sendo que, em 03/12/2018, o prestador de serviços AAAA cedeu a posição contratual neste Contrato à empresa BBBB (doravante BBBB), com sede em Macau e do qual é administrador.

**7** - Entretanto, em 16/12/2016, a CCCC (sociedade com sede em Angola) juntamente com a Requerente celebraram com a DDD ANGOLA (sociedade com sede em Angola) um Contrato misto de empreitada e prestação de serviços de manutenção, conservação e gestão de condomínio, através do qual as primeiras se obrigam a executar determinados os trabalhos de construção civil de interiores e o fornecimento do mobiliário que constará de um Anexo, bem como a prestar determinados serviços de manutenção, conservação e gestão de condomínio, ambos atinentes ao prédio urbano com xx andares e yyy fracções autónomas sito em Luanda, Angola, denominado "JJJJ " ou "Torre ..." (propriedade da CCCC ANGOLA, a favor da DDDAngola, ficando esta obrigada a pagar determinados valores àquelas.

**8** - Em 22/03/2019, a BBBB emitiu a fatura n.º ....., no valor de ..... USD, que apresenta o seguinte descritivo: «Prestação de serviços de consultoria e acompanhamento do processo de adjudicação de concurso. A prestação de serviços tem por finalidade: A celebração, entrada em vigor e boa execução de um "Contrato Misto de Empreitada e Prestação de Serviços de Manutenção, Conservação e Gestão de Condomínio" (...), entre a CCCC (Portugal) e a DDDAngola, tendo por objecto a execução de trabalhos de adaptação de fracções autónomas do Imóvel Torre ...., localizado na cidade de Luanda, incluindo trabalhos de fornecimento de mobiliário e equipamento. Conforme contrato»

**9** - Aqui chegados e pretendendo a Requerente saber se procede ou não à autoliquidação de IVA nesta prestação de serviços, da qual é adquirente, sendo o prestador de serviços uma entidade com sede num país fora da União Europeia, cumpre aferir se esta operação se localiza em Portugal.

**10** - Ora, resulta dos termos conjugados dos Arts. 1.º, n.º 1, al. a) e 4.º, n.º 1 do CIVA que estão sujeitas a imposto as prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, considerando o Art. 2.º, n.º 1, al. a) do mesmo código que são sujeitos passivos de imposto, entre outras, as pessoas coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de

prestação de serviços.

**11** - No que tange à localização das prestações de serviços, a regra geral consta do Art. 6.º, n.º 6 do CIVA, da qual resulta que são localizadas em território nacional e, em consequência, cá tributadas:

» as prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos mencionados no n.º 5 do Art. 2.º (situações em que se verifica o reverse charge nos termos das als. e) e g) do n.º 1 do mesmo Art. 2.º), cuja sede, estabelecimento estável ou domicílio se situe em território nacional, independentemente do território/Estado em que se situe a sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador [a]);

» as prestações de serviços efetuadas a não sujeitos passivos, quando o prestador tenha em território nacional a sede da sua atividade, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços são prestados [b)].

**12** - Grosso modo, a regra geral faz depender a localização das prestações de serviços da qualidade do adquirente - se for sujeito passivo, verifica-se a tributação na sua sede, estabelecimento estável ou domicílio; se não for sujeito passivo, verifica-se a tributação na sede da atividade, do estabelecimento estável ou domicílio do prestador de serviços.

**13** - Importa mencionar que aquela regra geral (Art. 6.º, n.º 6) tem várias exceções, nomeadamente quanto às prestações de serviços relacionadas com imóveis (n.º 7, al. a) e n.º 8, al. a) deste Art. 6.º), que se consideram localizadas no país onde se situa o imóvel.

**14** - Desta forma, importa averiguar se a prestação de serviços em apreço está relacionada ou não com o imóvel sito em Angola, chamando à colação, para esse efeito o Art. 31.º-A do Regulamento de Execução (EU) n.º 282/2011, do Conselho, de 15/11/2011[1].

**15** - Assim, começa por prescrever o n.º 1 deste artigo 31.º-A 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.»

**16** - De referir que no n.º 2 deste artigo 31.º-A estão elencadas, a título meramente exemplificativo, algumas prestações de serviços consideradas diretamente relacionadas com imóveis, ao passo que no n.º 3 estão enumeradas algumas prestações de serviços consideradas não diretamente relacionadas com imóveis, caindo estas fora do âmbito de aplicação da norma.

**17** - Sendo que, conforme decorre do Contrato de Prestação de Serviços, bem como da fatura posteriormente emitida pela BBBB à Requerente, no caso em apreço estamos perante uma prestação de serviços de consultadoria e acompanhamento do processo de adjudicação do concurso para a celebração, entrada em vigor e boa execução do Contrato Misto de Empreitada e Prestação de Serviços de Manutenção, Conservação e Gestão de Condomínio, entre a Requerente (juntamente com a CCCC Angola) e a DDD Angola, tendo

este por objeto a execução de trabalhos de adaptação de frações autónomas do prédio urbano denominado "Torre ....", localizado em Angola, bem como o fornecimento de mobiliário e equipamento para este imóvel.

**18** - Ora, pese embora os trabalhos de adaptação das frações e o fornecimento do mobiliário e equipamento sejam destinados ao imóvel, o contrato que tem por objeto a prestação de tais serviços e bens é o Contrato Misto de Empreitada e Prestação de Serviços de Manutenção, Conservação e Gestão de Condomínio, celebrado entre a Requerente (juntamente com a CCC Angola) e a DDD Angola, e não o Contrato de Prestação de Serviços celebrado entre a Requerente e a BBBB (após a cessão de posição contratual).

**19** - Efetivamente, a prestação de serviços em apreço não está diretamente relacionada com aquele imóvel sito em Angola, mas sim com o Contrato Misto de Empreitada e Prestação de Serviços de Manutenção, Conservação e Gestão de Condomínio.

**20** - Não se verificando nenhuma das condições previstas no Art. 31.º-A, n.º 1 do Regulamento de Execução, supra transcritas, isto é, esta prestação de serviços não deriva do imóvel, mas sim do Contrato Misto de Empreitada e Prestação de Serviços de Manutenção, Conservação e Gestão de Condomínio, mais concretamente da sua celebração, entrada em vigor e boa execução, sendo que é este Contrato que é o elemento constitutivo e consubstanciou o elemento central e essencial da prestação de serviços, sendo que esta e a respetiva remuneração estão condicionadas ao bom cumprimento deste Contrato (cláusula ..do Contrato de Prestação de Serviços),

**21** - Da mesma forma, esta prestação de serviços não é destinada àquele imóvel, não tendo por objeto a alteração jurídica ou material deste, mas antes tem por objeto aquele Contrato Misto de Empreitada e Prestação de Serviços de Manutenção, Conservação e Gestão de Condomínio.

**22** - O que significa que a prestação de serviços em análise apenas remotamente está relacionada com aquele imóvel, e não com ele diretamente relacionada, como impõe o Art. 31.º-A, n.º 1 do Regulamento de Execução antes transcrito, não constando, aliás do elenco enunciativo do n.º 2 deste artigo.

**23** - Aliás, se a al. h) do n.º 3 do referido Art. 31.º-A refere que os serviços jurídicos relacionados com contratos, designadamente de aconselhamento sobre os termos de um contrato de transferência de bens imóveis, sobre a execução de um contrato dessa natureza ou a comprovação da sua existência, não consubstanciam prestações de serviços diretamente relacionadas com imóveis se esses serviços não estiverem especificamente relacionados com a transferência de um título de propriedade imobiliária, por maioria de razão, também a prestação de serviços em apreço - consubstanciada na consultadoria e acompanhamento do processo de adjudicação do concurso para a celebração, entrada em vigor e boa execução de um contrato de empreitada e de prestação de serviços - que nada tem que ver com a transferência do título de propriedade, não está diretamente relacionada com o imóvel, caindo, assim, fora do âmbito de aplicação das regras especiais estabelecidas no Art. 6.º do CIVA, mais concretamente as mencionadas no n.º 7, al. a).

**24** - Assim sendo, caímos na regra geral das prestações de serviços supra referida, uma vez que o prestador de serviços, como já vimos, é uma

sociedade / sujeito passivo com sede num país terceiro[2], e o adquirente um sujeito passivo com sede em Portugal, pelo que esta operação é cá localizada [Art. 6.º, n.º 6, al. a)].

**25** - Nesta conformidade, aludindo este Art. 6.º, n.º 6, al. a) a sujeitos passivos mencionados no n.º 5 do Art. 2.º, determinando esta norma que «Para efeitos das alíneas e) e g) do n.º 1, consideram-se sujeitos passivos do imposto, relativamente a todos os serviços que lhes sejam prestados no âmbito da sua atividade, as pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) do n.º 1 (...)», e prescrevendo a al. e) do n.º 1 deste Art. 2.º que «São sujeitos passivos do imposto: (...) As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a), pela aquisição dos serviços abrangidos pela alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º, quando os respetivos prestadores não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados.», verifica-se uma situação de reverse charge ou inversão do sujeito passivo.

**26** - Deste modo, a Requerente, adquirente dos serviços prestados pela sociedade com sede em Macau, assumindo a qualidade de sujeito passivo de imposto que exerce, de um modo independente e com carácter de habitualidade, atividades de comércio ou prestação de serviços, é considerada o sujeito passivo de imposto nesta operação de prestação de serviços, incumbindo-lhe a liquidação do IVA. Estamos, assim, perante uma situação de autoliquidação.

**27** - Assim sendo, deve utilizar o mecanismo de liquidação e dedução, preenchendo, na DP a entregar para o período correspondente, os campos 3 e 4, relativos à base tributável e imposto à taxa normal a favor do Estado, o campo 98 referente a prestações de serviços localizadas em Portugal efetuadas por prestadores com sede em país terceiro, em que o imposto foi liquidado pelo sujeito passivo adquirente, como diz a Requerente, bem como o campo 24 atinente à eventual correspondente dedução de imposto.

### **III - Conclusões:**

**28** - Face ao exposto, concluímos que:

28.1.1 - a prestação de serviços de consultoria e acompanhamento do processo de adjudicação do concurso para a celebração, entrada em vigor e boa execução de um contrato de empreitada e de prestação de serviços, não está diretamente relacionada com aquele imóvel sito em Angola, mas sim com o Contrato Misto de Empreitada e Prestação de Serviços de Manutenção, Conservação e Gestão de Condomínio. Não se verifica nenhuma das condições previstas no Art. 31.º-A, n.º 1 do Regulamento de Execução, visto que a prestação de serviços não deriva do imóvel, mas sim daquele Contrato, mais concretamente da sua celebração, entrada em vigor e boa execução, sendo este Contrato o respetivo elemento constitutivo, central e essencial, sendo que esta e a respetiva remuneração estão condicionadas ao bom cumprimento deste Contrato (cláusula 1 do Contrato de Prestação de Serviços), ao que acresce que esta prestação de serviços não é destinada àquele imóvel, não tendo por objeto a alteração jurídica ou material deste, mas antes tem por objeto aquele Contrato;

28.1.2 - assim sendo, caímos na regra geral das prestações de serviço, ou seja, o prestador de serviços é uma sociedade / sujeito passivo com sede num

país terceiro, e o adquirente um sujeito passivo com sede em Portugal, sendo esta operação cá localizada [Art. 6.º, n.º 6, al. a)];

28.1.3 - nesta conformidade, a Requerente, adquirente dos serviços prestados pela sociedade com sede em Macau, assumindo a qualidade de sujeito passivo de imposto que exerce, de um modo independente e com carácter de habitualidade, atividades de comércio ou prestação de serviços, é considerada o sujeito passivo de imposto nesta operação de prestação de serviços, incumbindo-lhe a liquidação do IVA [Art. 2.º, n.º 5 e n.º1, al. e)], isto é, estamos perante uma situação de autoliquidação.

28.2 - deste modo, na DP a entregar para o período correspondente, para além dos campos 3, 4 e 98, mencionados pela Requerente, deve também ser preenchido o campo 24 atinente à eventual dedução de imposto.

---

[1] Ver sobre esta matéria o Ofício Circulado n.º 30191, de 08/06/2017, da área de Gestão Tributária - IVA, disponível no Portal das Finanças

[2] sendo que a qualidade de sujeito passivo tem que ser comprovada junto da Requerente, tal como resulta do ponto III do Ofício Circulado n.º 30115, supra transcrito