

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Artigo/Verba:	Art.6º - Localização das operações .
Assunto:	Regras de localização - prestações de serviços relacionadas com um imóvel localizado na Alemanha
Processo:	26318, com despacho de 2024-06-14, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
Conteúdo:	Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre prestar a seguinte informação:

### I - PEDIDO

1. A Requerente começa a respetiva exposição por referir que tem sede em Portugal, tendo sido contratada por uma empresa com número de identificação fiscal alemão, para construção e montagem de uma biorrefinaria nesse país.
2. Os trabalhos a executar englobam construção e montagem de tubagens e estruturas relacionadas, que fazem parte do complexo industrial, e respetiva instalação no local.
3. Refere, ainda, que uma vez que a duração prevista dos trabalhos é superior a seis meses, teve de construir estabelecimento estável na Alemanha, para efeitos de imposto sobre o rendimento naquele país, ao qual foi atribuído o número fiscal alemão [].
4. Para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado foi atribuído o n.º [], alegando, contudo, que o mesmo não é considerado estabelecimento estável na Alemanha, para efeitos de CIVA, pelo que o referido número não é válido para efeito de transmissões intracomunitárias.
5. Para colmatar necessidades de pessoal qualificado, a Requerente refere ter necessidade de contratar empresas de cedência de mão de obra, encontrando-se os trabalhadores cedidos a trabalhar sob sua orientação no imóvel no referido imóvel.
6. Mais refere, que a empresa cedente tem sede em Portugal e número de identificação fiscal português.
7. Face ao exposto, a Requerente pretende saber se:
  - (i) Os serviços de cedência de pessoal que lhe sejam faturados (NIF []) pela empresa portuguesa de cedência, estão sujeitas a IVA em Portugal;
  - (ii) Em caso afirmativo e uma vez que estão em causa trabalhos sobre um imóvel, se deverá haver autoliquidação de IVA, ou se, inversamente, a fatura da empresa cedente deverá ser emitida com liquidação de IVA à taxa normal;
  - (iii) Estando em causa outros serviços prestados por empresas portuguesas à Requerente, diretamente na Alemanha e relacionados com o referido imóvel, nomeadamente serviços técnicos de HST, de qualidade e de tratamento de superfícies, estes serviços são sujeitos a IVA em Portugal;
  - (iv) Em caso afirmativo, deverá haver autoliquidação do IVA ou, inversamente, a fatura deverá ser emitida com liquidação de IVA, à taxa normal.

### II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO EM SEDE DE IVA

8. Verifica-se, por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, que a Requerente se encontra enquadrada no regime normal, com periodicidade mensal, desde 1998-01-01, pela atividade de "atividades de mecânica geral», CAE 25620.
9. Estabelece a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA) que estão

sujeitas a imposto "as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal".

10. São sujeitos passivos de imposto, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º daquele normativo, "as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que do mesmo modo independente pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas actividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos da incidência real de IRS e de IRC.()".

11. O artigo 4.º do CIVA considera, de forma residual, como prestações de serviços para efeitos de IVA, todas as operações efetuadas a título oneroso que não sejam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

12. 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."

13. 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 que a cedência de pessoal é suscetível de ser qualificada como uma prestação de serviços, para efeitos daquele imposto.

#### Enquadramento dos serviços de cedência de pessoal

14. Todavia, no que concerne à qualificação da cedência de pessoal como uma prestação de serviços, importa atentar ao disposto no Ofício-circulado n.º 30019, de 04/05/2000, da Direção de Serviços do IVA.

15. Na citada doutrina administrativa, com vista à uniformização de procedimentos, concluiu-se pela "() inexistência de prestação de serviços e, conseqüentemente, 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.)".

16. Assim, caso a entidade cedente apenas fature 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 n.º 1 do artigo 4.º do CIVA.

17. Assim, não se verificando a incidência objetiva do IVA, tal cedência de pessoal está excluída do âmbito deste imposto.

18. Fora das situações enunciadas, 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 supra indicado normativo.

19. Uma vez que, no caso em análise, a Requerente contrata serviços de cedência de mão de obra a empresas de trabalho temporário, afigurando-se que o valor da contraprestação acordada vai para além dos valores fixados no ponto anterior, acrescentando a estes a margem de lucro da empresa cedente, cabe concluir que a cedência de pessoal configura uma prestação de serviços sujeita a IVA, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA.

20. De outra índole, cumpre fazer notar que, sempre que estejam em causa operações com conexão com dois ordenamentos jurídicos distintos cabe apurar, face às regras de localização previstas no artigo 6.º do CIVA, onde se considera localizada e, como tal, onde é tributada a prestação de serviços de cedência de pessoal.

21. De acordo com o n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, as duas regras gerais de localização das prestações de serviços diferenciam-se em função da natureza do adquirente (prestações de serviços realizadas a sujeitos passivos e prestações de serviços realizadas a não sujeitos passivos).

22. Não obstante o princípio subjacente a estas regras, o n.º 7 do artigo 6.º do CIVA contempla várias exceções, sendo uma delas a referida na alínea a) daquele preceito legal, que determina que, independentemente da localização do prestador ou da natureza do destinatário, as prestações de serviços relacionadas com bens imóveis são localizadas/tributadas sempre no lugar onde se situa o imóvel.

23. Cumpre, assim, analisar se os serviços de cedência de pessoa para a trabalhos de construção e montagem de tubagens e de estruturas relacionadas num complexo industrial de uma biorefinaria na Alemanha, se consideram prestação de serviços relacionada com o imóvel.

24. A este respeito importa chamar à colação o 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 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (Regulamento de Execução).

25. O n.º 1 do artigo 31.º-A do citado regulamento, prevê 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".

26. A referida disposição, nos n.ºs 2 e 3, elenca, de modo enunciativo, respetivamente, serviços que se consideram ou não relacionados com imóveis.

27. Quando à caracterização destes serviços, dispõem as "Notas explicativas sobre as regras da UE em matéria de IVA relativas ao lugar das prestações de serviços relacionados com bens imóveis que entram em vigor em 2017", da Comissão Europeia, no ponto 167, a respeito do tratamento a dar à contratação de pessoal e à locação de equipamentos, que "deve seguir-se a mesma lógica em ambos os cenários: o serviço só deve ser considerado como relacionado com bens imóveis se o prestador responsável pela locação de pessoal assumir a responsabilidade pela execução das obras. Em tais cenários, o prestador seria, de facto, não apenas o prestador responsável pela colocação à disposição de pessoal junto do seu destinatário, mas também assumiria a responsabilidade pela execução e os resultados dos trabalhos de construção, o que equivale à prestação de serviços de construção, isto é, à prestação de um serviço relacionado com bens imóveis".

28. Atendendo a estas considerações, importa esclarecer que, não obstante a cedência de trabalhadores se destinar à realização de trabalhos de construção e montagem num imóvel na Alemanha, os trabalhadores cedidos encontram-se a atuar sob a gestão ou orientação técnica e operacional da Requerente, pelo que não se afigura que a mesma seja uma prestação de serviços relacionada com o imóvel, não sendo aplicável o disposto na alínea a) do n.º 7 do artigo 6.º do CIVA.

29. Efetivamente, tratando-se apenas de uma cedência de pessoal, em que o cedente não tem qualquer autoridade sobre o trabalho que os trabalhadores cedidos irão efetuar, cabendo a orientação técnica e operacional, em exclusivo, ao cessionário, no caso, à Requerente, não se afigura que aquela prestação de serviços tenha ligação ao imóvel, não se verificando a "relação suficientemente direta" exigida pelo n.º 1 do artigo

31.º-A do Regulamento de Execução.

30. Deste modo e porque para esta situação concreta não há qualquer regra de localização específica, tem aplicação a regra geral (ínsita na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º 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 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."

31. Assim, na situação descrita, e no pressuposto de que a Requerente não tem um estabelecimento estável na Alemanha, nos termos do artigo 11.º do já citado Regulamento de Execução, e de que o valor faturado não corresponde exatamente ao valor dos ordenados, quotizações para a segurança social e outras obrigações suportadas, os serviços prestados - cedência de trabalhadores - são localizados e, como tal, são tributados em Portugal, por aplicação da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.

32. Ademais, sendo a prestação de serviços de cedência de pessoal realizada por um sujeito passivo estabelecido em território nacional, e que utiliza para esse efeito o seu NIF Português, não há lugar à aplicação de nenhuma norma que imponha a inversão do sujeito passivo (reverse charge), cabendo ao prestador a obrigação de liquidação e pagamento do imposto, nos termos gerais do CIVA.

Enquadramento dos outros serviços prestados - nomeadamente serviços de higiene e saúde no trabalho (HST) e serviços de qualidade e tratamento de superfícies

33. Por último a Requerente vem questionar se outros serviços que lhe sejam prestados por empresas portuguesas, diretamente na Alemanha, e relacionados com o referido imóvel, são sujeitos a IVA em Portugal, indicando, nomeadamente, serviços de serviços de higiene e saúde no trabalho, e serviços de qualidade e tratamento de superfícies.

34. A este respeito cumpre realçar que, tal como já foi explanado anteriormente, para que se considere que um serviço tem uma relação suficientemente direta com o imóvel, têm de estar cumpridos os condicionalismos previstos nas alíneas a) ou b) do n.º 1 do artigo 31.º-A do Regulamento do Execução (UE) n.º 282/2011.

35. No que respeita aos serviços de higiene e saúde no trabalho prestados na Alemanha, estes encontram-se conformados, a nível comunitário, pela Diretiva n.º 89/391/CEE, do Conselho, de 12 de junho, que procura harmonizar as medidas destinadas a promover a melhoria da segurança e da saúde dos trabalhadores no trabalho e, a nível interno, pelo direito alemão que resultou da respetiva transposição.

(1)

36. Assim, atendendo à natureza destes serviços, para que se considere que os mesmos têm uma relação suficientemente direta com o imóvel, é necessário que, em conformidade com o quadro jurídico que lhes é aplicável, aquele seja um "elemento constitutivo do serviço" e um "elemento central e essencial para a prestação dos serviços", de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 31.º do Regulamento de Execução.

37. É, por conseguinte, necessário que os serviços de higiene e saúde no trabalho envolvam, nomeadamente, a fiscalização no local e/ou a fiscalização da obra (podendo exigir a presença regular ou permanente de peritos no local), a fim de assegurar que os trabalhos de construção, demolição ou renovação sejam executados de forma adequada a assegurar a integridade física dos trabalhadores e a salubridade do local, prevenindo os riscos ligados a acidentes, à exposição a agentes químicos, físicos e biológicos no decurso da realização da obra, em conformidade com os requisitos técnicos e legais vigentes na Alemanha.

38. Tratam-se de serviços com uma natureza especializada, sem os quais a obra não se pode realizar, revestindo uma natureza obrigatória.

39. A ser assim, afigura-se que tais serviços têm uma relação suficientemente direta

com o imóvel, pelo que não se consideram localizados em território nacional, de acordo com a alínea a) do n.º 7 do artigo 6.º do CIVA, mas sim na Alemanha, por força de uma norma vigente no ordenamento jurídico deste país, resultante da transposição do artigo 47.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (Diretiva IVA).

40. No que tange aos serviços de qualidade e tratamento de superfícies, encontrando-se os mesmos diretamente relacionados com a execução da obra, afigura-se que os mesmos não são localizados em território nacional, em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 7 do artigo 6.º do CIVA, mas sim no lugar onde se situa o imóvel, no caso, na Alemanha.

41. No que concerne a outros serviços prestados à Requerente, e pressupondo que os mesmos sejam diretamente relacionados com o imóvel sito na Alemanha, estes seguem o mesmo tratamento indicado no ponto anterior.

42. Nas situações descritas, e uma vez que a Requerente se encontra registada para efeitos de IVA na Alemanha, pode aplica-se o mecanismo de "reverse charge", não tendo, nesse caso, o prestador de se registar naquele país, uma vez que caberá à aquela proceder à entrega do IVA devido em território alemão [norma alemã equivalente à alínea g) do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA], devendo, neste caso, a fatura a emitir pelo prestador seguir as regras do CIVA [cfr. alínea a) do n.º 2 do artigo 35.º - A do CIVA] indicando, como motivo da não liquidação do imposto "IVA - autoliquidação", nos termos do n.º 13 do artigo 36.º do daquele código.

### III - CONCLUSÃO

43. Face ao quadro normativo supra exposto, e atendendo às questões concretamente colocadas, cabe concluir o seguinte:

(i) Quando aos serviços de cedência de pessoal, e partindo do pressuposto que o valor faturado não corresponde exatamente ao valor dos ordenados, quotizações para a segurança social e outras obrigações suportadas, e cabendo a orientação técnica e operacional dos trabalhos a realizar à Requerente, enquanto entidade cessionária, afigura-se que está em causa uma prestação de serviços nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, que não tem ligação ao imóvel, sendo, por conseguinte, localizada e tributada em Portugal, nos termos da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.

(ii) Sendo a prestação de serviços de cedência de pessoal localizada em território nacional, e realizada por um sujeito passivo estabelecido neste território, que utiliza para esse efeito o respetivo NIF Português, não há lugar à aplicação da inversão do sujeito passivo (reverse charge), cabendo ao prestador a obrigação de liquidação e pagamento do imposto, nos termos gerais do CIVA.

(iii) No que respeita aos serviços de HST, afigura-se que os mesmos estão intrinsecamente ligados às condições dos trabalhadores daquela obra em concreto, e às condições de realização da mesma, pelo que se considera que têm uma relação suficientemente direta com o imóvel sito na Alemanha, pelo que não se consideram localizados em território nacional, de acordo com a alínea a) do n.º 7 do artigo 6.º do CIVA.

Do mesmo modo, no que concerne aos serviços de qualidade e tratamento de superfícies, encontrando-se os mesmos diretamente relacionados com a execução da obra no imóvel em apreço, afigura-se que os mesmos não são localizados em território nacional, por força da aplicação da norma supra indicada.

Quanto aos outros serviços prestados à Requerente, e pressupondo que os mesmos sejam diretamente relacionados com o imóvel sito na Alemanha conforme indicação daquela, cumpre referir que os mesmos seguem o tratamento indicado nos parágrafos anteriores.

Note-se que, os serviços indicados neste ponto, se consideram localizados na Alemanha, por força de uma norma vigente no ordenamento jurídico deste país, resultante da transposição do artigo 47.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28

de novembro de 2006 (Diretiva IVA).

(iv) Encontrando-se a Requerente registada para efeitos de IVA na Alemanha, pode aplica-se o mecanismo de "reverse charge", cabendo a esta, na qualidade de adquirente, proceder à entrega do IVA devido em território alemão [por força de aplicação de uma norma alemã equivalente à alínea g) do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA], devendo, neste caso, a fatura a emitir pelo prestador seguir as regras do CIVA, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 35.º - A deste código. Por último, informa-se que deve ser indicado na fatura a emitir pelo prestador, como motivo da não liquidação do imposto "IVA - autoliquidação", nos termos do n.º 13 do artigo 36.º do CIVA.

(1) O regime jurídico relativo à segurança e saúde dos trabalhadores encontra-se regulado, a nível comunitário, numa primeira linha pela Diretiva n.º 89/391/CEE, do Conselho, de 12 de junho, relativa à aplicação de medidas destinadas a promover a melhoria da segurança e da saúde dos trabalhadores no trabalho (alterada pelo Regulamento (CE) n.º 1882/2003, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de setembro, pela Diretiva n.º 2007/30/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de junho, e pelo Regulamento (CE) n.º 1137/2008, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de outubro).

E, ainda, pelas seguintes diretivas:

a) Diretiva n.º 91/383/CEE, do Conselho, de 25 de junho, que completa a aplicação de medidas tendentes a promover a melhoria da segurança e da saúde dos trabalhadores que têm uma relação de trabalho a termo ou uma relação de trabalho temporário, alterada pela Diretiva n.º 2007/30/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de junho;

b) Diretiva n.º 92/85/CEE, do Conselho, de 19 de outubro, relativa à implementação de medidas destinadas a promover a melhoria da segurança e da saúde das trabalhadoras grávidas, puérperas ou lactantes no trabalho, alterada pela Diretiva n.º 2007/30/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de junho;

c) Diretiva n.º 94/33/CE, do Conselho, de 22 de junho, relativa à proteção dos jovens no trabalho, alterada pela Diretiva n.º 2007/30/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de junho;

d) No que respeita à proteção do património genético, as diretivas contendo prescrições mínimas de segurança e de saúde no trabalho contra os agentes químicos, físicos e biológicos, designadamente:

i) A Diretiva n.º 2004/37/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de abril, relativa à proteção dos trabalhadores contra riscos ligados à exposição de agentes cancerígenos ou mutagénicos durante o trabalho;

ii) A Diretiva n.º 2000/54/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de setembro, relativa à proteção dos trabalhadores contra riscos ligados à exposição a agentes biológicos durante o trabalho;

iii) A Diretiva n.º 98/24/CE, do Conselho, de 7 de abril, relativa à proteção da segurança e da saúde dos trabalhadores contra os riscos ligados à exposição a agentes químicos no trabalho, alterada pela Diretiva n.º 2007/30/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de junho.