

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.6º - Localização das operações .
- Assunto: Ensino de condução de motos de rali em circuitos de terra batida a clientes da UE e fora da UE.
- Processo: 27890, com despacho de 2025-04-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - PEDIDO
- No pedido de informação vinculativa apresentado, a Requerente dedica-se ao ensino de condução de motos de rali em circuitos de terra batida, com o uso de equipamentos específicos de GPS. As aulas podem incluir equipamento (mota, e os seus acessórios tais como roupa, capacete, luvas, GPS) ou não, dependendo do que o cliente possui. A Requerente questiona:
- Que tipo de licença/formação/habilitações são obrigatórias para poder exercer o ensino das aulas de pilotagem de motos ministradas a clientes sujeitos passivos de IVA e consumidores finais portugueses e estrangeiros, sendo que o serviço pode ser efetuado em Portugal, ou fora tais como Marrocos, Bélgica, Holanda (Países Baixos), entre outros.
 - Qual o tratamento em sede de IVA (taxa a aplicar, artigo da isenção se aplicável) das operações que pratica;
- II- ENQUADRAMENTO E ANÁLISE DAS OPERAÇÕES FACE AO CÓDIGO DO IVA
- Consultado o Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes, verifica-se que a Requerente está registada pela atividade, a título principal de Escolas de Condução e Pilotagem (CAE 085530), e, a título secundário, pelas atividades de:
 - Ensino de Atividades Culturais (CAE 085520);
 - Alojamento em Estabelecimentos de Turismo no Espaço Rural, Exceto Hotéis Rurais (CAE 055202);
 - Alojamento Mobilado para Turistas (055201);
 - Outros Locais de Alojamento de Curta Duração (Cae 055207);
 - Atividades dos Agentes do Comércio por Grosso de Outros Produtos (046180);
 - Comércio por Grosso de Motociclos, Suas Partes e Acessórios (046730)
 - Comércio a Retalho de Motociclos, Suas Partes e Acessórios (CAE 047830);
 - Reparação e Manutenção de Motociclos (CAE 095320);
 - Atividades de Serviços de Intermediação de Reparação e Manutenção de Computadores, Bens de Uso Pessoal e Doméstico, e Veículos Automóveis e Motociclos (CAE 095400);
 - Atividades de Apoio à Agricultura (CAE 001610);
 - A Requerente está enquadrada, em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), no regime normal trimestral, por opção, desde 2014-04-23.
 - Importa então esclarecer o enquadramento em sede do IVA relativamente às operações que leva a cabo.
- III - ENQUADRAMENTO
- Relativamente à primeira questão colocada pela Requerente, refira-se desde já que se trata de matéria fora das atribuições da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), pelo que, relativamente ao tipo de licença/formação/habilitações obrigatórias para poder exercer o ensino das aulas de pilotagem de motos, deve questionar as entidades

competentes para o efeito.

5. Relativamente à segunda questão que coloca, qual o tratamento em sede de IVA (taxa a aplicar, artigo da isenção se aplicável) das operações que pratica, iremos, nos números seguintes, efetuar o respetivo enquadramento.

6. Assim, para aferirmos a incidência objetiva do IVA, começa por resultar do Artigo 1.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA (CIVA), que estão sujeitas a imposto as "transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal".

7. De modo a preencher a incidência subjetiva, de harmonia com o Artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do mesmo Código são, entre outros, sujeitos passivos de imposto as pessoas coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades comerciais, industriais ou de prestações de serviços.

8. O que significa que as prestações de serviços em questão (ensino de condução de motos de rali em circuitos de terra batida) efetuada pela Requerente em território nacional, de um modo independente e com caráter de habitualidade, no exercício da sua atividade comercial, configuram prestações de serviços sujeitas a imposto.

9. Uma vez que o requerente refere que os serviços podem ser prestados em Portugal, em outros Estados Membros (EM) da União Europeia (EU) ou em países terceiros, a sujeitos passivos, a particulares, estabelecidos em território nacional, ou noutros EM da EU ou países terceiros, importa definir a sua localização para efeitos da sua consequente tributação.

10. 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.

11. 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".

12. Não obstante os princípios subjacentes às regras previstas no n.º 6 do artigo 6.º, são estabelecidas exceções nos n.ºs 7 a 12 da norma, as quais configuram regras próprias de localização, de acordo com os elementos de conexão aí contemplados, nomeadamente a tributação de alguns tipos de serviços no local onde são materialmente executados.

13. Sobre as regras de localização das prestações de serviços, recomenda-se a leitura do Ofício circulado n.º 30115, de 2009/12/29, da Direção de Serviços do IVA, disponível para consulta no Portal das Finanças.

14. Face ao atrás exposto, conclui-se que, os serviços prestados pelo requerente, são localizados em território nacional quando prestados a sujeitos passivos domiciliados em território nacional ou a particulares, nacionais ou estrangeiros, neste caso, onde quer que o seu domicílio se localize.

15. Por sua vez, quando os serviços forem adquiridos por sujeitos passivos do imposto estabelecidos fora do território nacional, ou seja, noutros EM da EU ou em países terceiros, os serviços não serão aqui tributados por força do disposto na alínea a) do n.º 6 do Artigo 6.º do CIVA a contrario, devendo as respetivas faturas ser emitidas com a menção "IVA-Autoliquidação" e, quando o adquirente seja comunitário, ser relevadas em declaração recapitulativa.

16. Finalmente, informa-se que a referida atividade não encontrando acolhimento nas Listas I e II anexas ao Código do IVA, nem constando do elenco de isenções nas operações internas previsto no Artigo 9.º do CIVA, a sua tributação deve ser efetuada à taxa normal do imposto prevista na alínea c) do n.º 1 do Artigo 18.º do CIVA, atualmente em 23%.