



## **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**

***(Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho)***

*Declaração de exoneração de responsabilidade: As presentes notas explicativas não são juridicamente vinculativas, tratando-se apenas de orientações práticas e informais sobre a forma como a legislação da UE deve ser aplicada com base nos pontos de vista da Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira da Comissão.*

## OBSERVAÇÕES PRELIMINARES IMPORTANTES

**As presentes notas explicativas fornecem informações de base sobre as regras relativas ao lugar das prestações de serviços relacionados com bens imóveis, bem como explicações sobre a forma como tais regras devem ser entendidas de acordo com a Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira da Comissão Europeia.**

**Não são juridicamente vinculativas e não impedem os Estados-Membros e as administrações fiscais nacionais de adotarem orientações nacionais sobre a mesma matéria.**

O **objetivo** destas notas explicativas é **permitir uma melhor compreensão da legislação europeia**, sobretudo do Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços. Podem ser consideradas como um **instrumento de orientação** que pode ser utilizado para clarificar a aplicação prática da legislação europeia em matéria de IVA no que diz respeito aos serviços relacionados com bens imóveis.

As presentes notas explicativas foram elaboradas pela Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira da Comissão Europeia (DG TAXUD) após ampla consulta com os Estados-Membros e representantes de empresas.

**As presentes notas explicativas não são juridicamente vinculativas.** Não expressam um parecer formal da Comissão Europeia nem a Comissão Europeia está vinculada por quaisquer dos pontos de vista nelas expressos. Não representam, plena e necessariamente, os pontos de vista de todos os Estados-Membros. As administrações fiscais nacionais podem igualmente emitir orientações distintas sobre a aplicação das regras em matéria de IVA no que diz respeito a serviços relacionados com bens imóveis. As partes interessadas à procura de uma resposta precisa, completa e vinculativa para uma questão específica são convidadas a contactar as administrações fiscais nacionais pertinentes<sup>1</sup> que, em conformidade com o princípio da subsidiariedade, são as principais responsáveis pela informação dos seus contribuintes sobre a interpretação e a aplicação da legislação em matéria de IVA.

**As notas explicativas não são exaustivas:** apenas foram incluídas determinadas questões quando se considerou desejável facultar explicações. É aconselhável e recomendável que todos os utilizadores das notas explicativas leiam tanto as observações gerais constantes da parte I como as explicações específicas constantes da parte II, uma vez que as explicações incluídas na parte I são, frequentemente, úteis para a boa compreensão de disposições específicas.

**Trata-se de uma obra inacabada:** estas notas explicativas não são um produto final, mas refletem a situação num determinado momento em conformidade com os conhecimentos e experiência disponíveis.

<sup>1</sup> Para mais informações sobre as regras nacionais em matéria de IVA e os dados de contacto das administrações fiscais nacionais, consultar [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/index_en.htm).

## Índice

|                |   |           |
|----------------|---|-----------|
| <b>PARTE 1</b> | <b>Observações gerais sobre serviços relacionados com bens imóveis.....</b>   | <b>10</b> |
| 1.1.           | Contexto histórico.....   | 10        |
| 1.2.           | Contexto internacional.....   | 10        |
| 1.3.           | Objetivo da regra específica relativa aos serviços relacionados com bens imóveis.....   | 11        |
| 1.4.           | Natureza da regra específica relativa aos serviços relacionados com bens imóveis.....   | 11        |
| 1.5.           | Tratamento para efeitos de IVA das prestações à distância relacionadas com bens imóveis.....  | 12        |
| 1.6.           | Aplicação da regra específica relativa aos serviços relacionados com bens imóveis a prestações agrupadas.....   | 12        |
| 1.7.           | Relação de um serviço com um ou vários bens imóveis específicos .....   | 13        |
| 1.8.           | Serviços relacionados com bens imóveis e contratos complexos.....   | 13        |
| 1.9.           | Obrigações dos prestadores de serviços relacionados com bens imóveis .....  | 14        |
| 1.10.          | Interação entre a regra específica prevista no artigo 47.º da Diretiva IVA e o conceito de estabelecimento estável reconhecido para efeitos de IVA..... | 14        |
| 1.11.          | Interação entre as regras relativas ao lugar das prestações e as isenções de IVA .....  | 15        |
| 1.12.          | Não pertinência dos conceitos e das definições das legislações nacionais para a aplicação da regra específica.....                                      | 15        |
| 1.13.          | Atos jurídicos aplicáveis .....   | 15        |
| <b>PARTE 2</b> | <b>Observações específicas sobre as disposições do Regulamento de Execução do IVA pertinente para os serviços relacionados com bens imóveis.....</b>    | <b>16</b> |
| 2.1.           | Abordagem geral ao disposto nos artigos 13.º-B e 31.º-A .....   | 16        |
| 2.2.           | Definição de «bens imóveis» .....   | 16        |

**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**

---

|             |  |           |
|-------------|--|-----------|
| 2.2.1.      | O que é abrangido pelo artigo 13.º-B, alínea a)?.....  | 17        |
| 2.2.1.1.    | Uma parcela delimitada do solo .....   | 17        |
| 2.2.1.2.    | Direito real.....  | 18        |
| 2.2.2.      | O que é abrangido pelo artigo 13.º-B, alínea b)? .....   | 19        |
| 2.2.2.1.    | O que se entende por edifícios e construções na aceção do artigo 13.º-B, alínea b)? .....  | 19        |
| 2.2.2.2.    | Um edifício inacabado continua a ser considerado um edifício na aceção do artigo 13.º-B, alínea b)?.....   | 20        |
| 2.2.2.3.    | O que se entende por «qualquer edifício ou construção fixado ao solo ou no solo(, acima ou abaixo do nível do mar,)» e «que não possa ser facilmente desmantelado ou deslocado»? ..... | 21        |
| 2.2.3.      | O que é abrangido pelo artigo 13.º-B, alínea c)?.....  | 22        |
| 2.2.3.1.    | Quando é que um elemento instalado num edifício ou numa construção faz parte integrante do mesmo? .....  | 23        |
| 2.2.4.      | O que é abrangido pelo artigo 13.º-B, alínea d)? .....   | 24        |
| 2.2.4.1.    | O que se entende por «permanentemente instalado» na aceção do artigo 13.º-B, alínea d)? .....  | 24        |
| 2.2.4.2.    | Como determinar se um edifício ou uma construção foi alterado ou destruído?.....   | 25        |
| 2.2.4.3.    | Qual é a interação entre as alíneas b), c) e d) do artigo 13.º-B?.....   | 26        |
| <b>2.3.</b> | <b>Definição de serviços que têm uma «relação suficientemente direta» com bens imóveis.....</b>  | <b>28</b> |
| 2.3.1.      | De que forma interagem os n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 31.º-A? Como devem ser interpretados em conjunto? .....  | 28        |
| 2.3.2.      | Como avaliar a «relação suficientemente direta»?.....  | 29        |
| 2.3.3.      | Pode o critério de «relação suficientemente direta» ser satisfeito por serviços prestados à distância/fora do local? .....   | 29        |
| 2.3.4.      | O estatuto do destinatário dos serviços afeta a qualificação dos serviços prestados? .....   | 30        |
| 2.3.5.      | A localização do destinatário dos serviços afeta a qualificação dos serviços?.....   | 30        |
| 2.3.6.      | Como compreender o artigo 31.º-A, n.º 1, alínea a)? .....  | 30        |
| 2.3.7.      | Como compreender o artigo 31.º-A, n.º 1, alínea b)? .....  | 30        |

**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**

---

|             |   |           |
|-------------|---|-----------|
| 2.3.8.      | As alíneas a) e b) do artigo 31.º-A, n.º 1, são cumulativas? .....  | 31        |
| <b>2.4.</b> | <b>Exemplos específicos de serviços relacionados ou não relacionados com bens imóveis.....</b>  | <b>31</b> |
| 2.4.1.      | A lista que figura no artigo 31.º-A, n.º 2, é indicativa ou exhaustiva? .....   | 31        |
| 2.4.2.      | Elaboração de plantas (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea a), e artigo 31.º-A, n.º 3, alínea a)) .....  | 31        |
| 2.4.2.1.    | Qual o regime jurídico aplicável aos estudos efetuados com respeito a um bem imóvel cuja localização ainda não é conhecida?.....        | 32        |
| 2.4.3.      | Prestação de serviços de fiscalização no local ou de serviços de segurança (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea b)) .....                      | 32        |
| 2.4.3.1.    | Quais os serviços abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea b)? .....   | 32        |
| 2.4.3.2.    | O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea b), abrange igualmente os serviços prestados à distância?.....   | 33        |
| 2.4.3.3.    | A instalação de um sistema de segurança é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea b)? .....                  | 33        |
| 2.4.4.      | Construção de edifícios (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea c)) .....   | 34        |
| 2.4.4.1.    | Quais as categorias de trabalhos de construção abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea c)? .....            | 34        |
| 2.4.4.2.    | Qual deve ser o tratamento para efeitos de IVA da contratação de pessoal para trabalhos de construção?.....                             | 34        |
| 2.4.5.      | Construção de estruturas permanentes (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea d)).....   | 35        |
| 2.4.5.1.    | O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea d), é igualmente aplicável à construção de estruturas permanentes fixadas ao fundo fluvial/marinho?..... | 35        |
| 2.4.5.2.    | Quais os trabalhos de construção e demolição abrangidos pelo artigo 31.º-A, n.º 2, alínea d)? .....                                     | 35        |
| 2.4.6.      | Os trabalhos efetuados em terrenos e os serviços agrícolas (artigo 31.º-A, n.º 2), alínea e)) .....                                     | 36        |
| 2.4.6.1.    | Quais as categorias de trabalhos e serviços agrícolas abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea e)?.....      | 36        |
| 2.4.7.      | O estudo e avaliação do risco e da integridade (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea f)) .....  | 36        |

**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**

---

|           |  |    |
|-----------|--|----|
| 2.4.7.1.  | Qual o objetivo do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea f)? .....  | 37 |
| 2.4.8.    | Serviços de avaliação (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea g)) .....  | 37 |
| 2.4.8.1.  | Que serviços que consistem na avaliação dos bens imóveis são abrangidos pelo artigo 31.º-A, n.º 2, alínea g)? .....  | 37 |
| 2.4.8.2.  | Os serviços de diligência devida podem ser considerados serviços relacionados com bens imóveis na aceção do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea g)? .....   | 38 |
| 2.4.8.3.  | O método através do qual é efetuada a avaliação de um bem imóvel é pertinente para a questão de saber se a prestação desse serviço é tratada como estando ou não relacionada com bens imóveis?.....                      | 38 |
| 2.4.9.    | A locação e o arrendamento de bens imóveis (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea h), e artigo 31.º-A, n.º 3, alínea b)) .....  | 38 |
| 2.4.9.1.  | Como compreender a «locação ou o arrendamento de bens imóveis» para efeitos das regras relativas ao lugar das prestações?.....   | 38 |
| 2.4.9.2.  | Como deve ser entendida a armazenagem de bens na aceção do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea h), tendo em conta a posição adotada pelo TJUE no processo RR Donnelley?.....  | 39 |
| 2.4.9.3.  | Como devem ser tratados os serviços de armazenagem prestados juntamente com serviços adicionais? .....   | 39 |
| 2.4.10.   | Prestação de serviços de alojamento (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea i), e artigo 31.º-A, n.º 3, alínea d)) .....   | 40 |
| 2.4.10.1. | O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea i), é igualmente aplicável aos serviços de alojamento prestados fora do setor hoteleiro (p. ex., chalés de férias, casas de férias, trocas de casas de férias, etc.)?.....                | 40 |
| 2.4.10.2. | Quais os serviços abrangidos pela disposição que estabelece «o direito a permanecer num lugar específico resultante da conversão de direitos de utilização periódica» prevista no artigo 31.º-A, n.º 2, alínea i)? ..... | 41 |
| 2.4.11.   | A atribuição e a transmissão de direitos para a utilização da totalidade ou de partes de um bem imóvel (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea j)).....  | 42 |
| 2.4.11.1. | Qual o objetivo do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea j)? .....  | 42 |
| 2.4.11.2. | Quais os limites ao âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea j)? .....  | 42 |
| 2.4.11.3. | O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea j) é aplicável à partilha de gabinetes? .....   | 43 |

**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**

---

|           |  |    |
|-----------|--|----|
| 2.4.11.4. | O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea j) é aplicável a barcos-casa?.....  | 43 |
| 2.4.12.   | Manutenção, renovação e reparação de edifícios (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea k)).....  | 44 |
| 2.4.12.1. | O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea k), abrange apenas a manutenção, renovação e reparação de edifícios ou também a manutenção, renovação e reparação de diferentes tipos de bens imóveis? .....                                  | 44 |
| 2.4.12.2. | O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea k), abrange apenas a manutenção, renovação e reparação associadas a grandes obras ou é igualmente aplicável aos serviços de limpeza recorrentes, no interior e no exterior de edifícios?..... | 44 |
| 2.4.13.   | Manutenção, renovação e reparação de estruturas permanentes (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea l)).....   | 44 |
| 2.4.13.1. | O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea l), é aplicável a infraestruturas de telecomunicações?.....   | 44 |
| 2.4.14.   | Instalação ou montagem de máquinas ou equipamentos (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea m), e artigo 31.º-A, n.º 3, alínea f)).....   | 45 |
| 2.4.14.1. | Como deve o artigo 31.º-A, n.º 2, alínea m), ser interpretado em relação ao disposto nas alíneas c) e d) do artigo 13.º-B?.....  | 45 |
| 2.4.14.2. | A partir de que momento do processo de instalação ou montagem de máquinas ou equipamentos estes são considerados bens imóveis? .....   | 45 |
| 2.4.15.   | Manutenção e reparação, inspeção e fiscalização de máquinas ou equipamentos (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea n), e artigo 31.º-A, n.º 3, alínea f)) .....   | 46 |
| 2.4.15.1. | O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea n), é aplicável a serviços prestados à distância? .....   | 46 |
| 2.4.16.   | Gestão de bens imóveis (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea o) e artigo 31.º-A, n.º 3, alínea g)) .....   | 46 |
| 2.4.16.1. | O que se entende por gestão de bens imóveis na aceção do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea o)? .....  | 46 |
| 2.4.16.2. | O que se entende por gestão de carteiras de investimentos imobiliários? A gestão de um único ativo de investimento é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 3, alínea g)? .....                            | 47 |
| 2.4.17.   | Intermediação em operações que envolvam bens imóveis (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea p), e artigo 31.º-A, n.º 3, alínea d) .....   | 48 |

**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**

---

|           |   |    |
|-----------|---|----|
| 2.4.17.1. | Que atividades de intermediação são consideradas como estando relacionadas com bens imóveis? Qual o âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea p)? .....   | 48 |
| 2.4.17.2. | O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea p), está limitado apenas aos serviços de intermediação prestados por agentes imobiliários ou é igualmente aplicável a qualquer pessoa envolvida em serviços de intermediação? .....  | 48 |
| 2.4.17.3. | O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea p), abrange igualmente as prestações em que a venda, a locação, o arrendamento, a constituição ou a transferência de determinados direitos ou de direitos reais sobre bens imóveis não se concretiza? .....  | 49 |
| 2.4.17.4. | Por que razão o artigo 31.º-A, n.º 3, alínea d), sublinha a condição «se o intermediário agir em nome e por conta de outra pessoa»? .....   | 49 |
| 2.4.17.5. | Como devem ser tratadas as situações em que os serviços de intermediação referidos no artigo 31.º-A, n.º 2, alínea p), incluem vários elementos (como a investigação, a criação de ligações, a criação do sítio Web, a prospeção e a análise das qualidades do bem imóvel)? ..... | 49 |
| 2.4.18.   | Serviços jurídicos (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q), e artigo 31.º-A, n.º 3, alínea h)) .....   | 50 |
| 2.4.18.1. | Que critérios permitem determinar se um serviço é abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q), ou do artigo 31.º-A, n.º 3, alínea h)? .....   | 50 |
| 2.4.18.2. | Os serviços jurídicos relacionados com a celebração de acordos de arrendamento ou locação são considerados como estando relacionados com bens imóveis? .....  | 51 |
| 2.4.18.3. | Como compreender a expressão «alteração jurídica» na aceção do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q)? .....   | 52 |
| 2.4.18.4. | O âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q), está limitado apenas aos serviços jurídicos prestados por advogados e notários? .....   | 52 |
| 2.4.18.5. | Qual o significado da expressão «determinados direitos» na aceção do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q)? .....   | 52 |
| 2.4.18.6. | Os serviços de aconselhamento que exigem a presença no local ou que estão relacionados com um bem imóvel específico são considerados como estando relacionados com bens imóveis na aceção do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q)? .....   | 53 |
| 2.4.18.7. | Os serviços jurídicos relacionados com o financiamento de uma aquisição de bens imóveis ou a consultoria em matéria de investimento são considerados como estando relacionados com bens imóveis? .....  | 53 |



**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**

---

|              |  |
|--------------|--|
| 2.4.19.      | Serviços publicitários (artigo 31.º-A, n.º 3, alínea c)) .....53   |
| 2.4.19.1.    | O que se entende pela expressão «prestação de serviços publicitários» na aceção do artigo 31.º-A, n.º 3, alínea c)? .....53  |
| 2.4.19.2.    | O artigo 31.º-A, n.º 3, alínea c), é igualmente aplicável aos casos em que a publicidade implica uma alteração física dos bens imóveis, como, por exemplo, a pintura de uma parte do edifício? .....54 |
| 2.4.20.      | Colocação à disposição de um <i>stand</i> em conjunto com outros serviços afins (artigo 31.º-A, n.º 3, alínea e)) .....54  |
| 2.4.20.1.    | Qual o âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 3, alínea e)? .....55   |
| 2.4.20.2.    | Como deve ser definida «a colocação à disposição de um <i>stand</i> » na aceção do artigo 31.º-A, n.º 3, alínea e)? .....55  |
| 2.4.21.      | Fornecimento de equipamento para a realização de obras em bens imóveis (artigo 31.º-B) .....56   |
| <b>ANEXO</b> | <b>Excertos da legislação pertinente ..... 57</b>  |

## PARTE 1

### OBSERVAÇÕES GERAIS SOBRE SERVIÇOS RELACIONADOS COM BENS IMÓVEIS

#### **1.1. Contexto histórico**

1. Ao abrigo da legislação europeia em matéria de IVA, o lugar de tributação dos serviços relacionados com bens imóveis é definido por uma regra específica estabelecida nos termos do artigo 47.º da Diretiva IVA<sup>2</sup>. Esta regra estabelece que o lugar das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis é o lugar onde os bens imóveis estão situados.
2. Na apreciação da revisão das regras relativas ao lugar das prestações de serviços que teve início com a primeira proposta da Comissão Europeia, apresentada em 2003, e resultou na adoção da Diretiva 2008/8/CE<sup>3</sup>, o Conselho decidiu manter a regra específica relativa ao lugar de tributação dos serviços relacionados com bens imóveis.
3. Paralelamente, questões específicas sobre a interpretação desta disposição foram debatidas no Comité do IVA<sup>4</sup>, que aprovou algumas orientações, nomeadamente sobre alguns cenários específicos, tais como a prestação de serviços jurídicos referentes a bens imóveis, a prestação de serviços em pacotes que incluam a colocação à disposição de um *stand* numa feira ou local de exposição, etc.<sup>5</sup>. No entanto, frequentemente tais orientações não foram aprovadas por unanimidade.
4. A fim de assegurar uma maior coerência, eficácia e segurança no que se refere ao tratamento para efeitos de IVA aplicado às prestações de serviços relacionadas com bens imóveis situados na UE, as orientações sobre os serviços relacionados com bens imóveis aprovadas pelo Comité do IVA foram integradas nas disposições do Regulamento de Execução do IVA<sup>6</sup> e, por conseguinte, tornar-se-ão vinculativas e diretamente aplicáveis em todos os Estados-Membros a partir de 1 de janeiro de 2017.

#### **1.2. Contexto internacional**

5. Aplicam-se regras específicas relativas ao lugar das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis não só na União Europeia, mas também em alguns países terceiros. A nível da UE, esta regra específica está em consonância com a aplicação do princípio do destino. A nível internacional<sup>7</sup>, foi decidido de comum acordo que tais regras específicas que utilizam a localização de um bem imóvel como uma referência para determinar o lugar de tributação podem conduzir a uma repartição equitativa de direitos tributáveis entre jurisdições fiscais.

---

2 Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347 de 11.12.2006, p. 1).

3 Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços (JO L 44 de 20.2.2008, p. 11).

4 O Comité do IVA é um comité consultivo instituído nos termos do artigo 398.º da Diretiva IVA para promover a aplicação coordenada das disposições da Diretiva IVA. Não lhe foi atribuída qualquer competência legislativa e não pode tomar decisões juridicamente vinculativas, mas pode fornecer orientações.

5 Ver Orientações da 93.ª reunião do Comité do IVA.

6 Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços (JO L 284 de 26.10.2013, p. 1).

7 Ver Orientações Internacionais para Tributação do IVA/GST (imposto sobre prestações de serviços) elaboradas pela OCDE.

### **1.3. Objetivo da regra específica relativa aos serviços relacionados com bens imóveis**

6. O objetivo da regra específica relativa ao lugar das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis consiste em assegurar a tributação no lugar presumível do consumo do serviço. Este objetivo deve ser recordado em todas as situações em que a aplicação prática da legislação suscite dificuldades. Tais situações devem ser sempre resolvidas de forma a assegurar que as receitas do IVA revertam para o Estado-Membro onde o serviço é, presumivelmente, consumido, tendo em conta que os serviços relacionados com bens imóveis são considerados como sendo consumidos no lugar onde o bem está situado. Por conseguinte, as partes envolvidas em tais operações não podem contornar o artigo 47.º da Diretiva IVA indicando, nos seus acordos contratuais, que os serviços prestados no âmbito do contrato devem antes estar sujeitos às regras gerais relativas ao lugar das prestações.

### **1.4. Natureza da regra específica relativa aos serviços relacionados com bens imóveis**

7. A regra contida no artigo 47.º da Diretiva IVA constitui uma regra específica e não uma exceção às regras gerais relativas ao lugar das prestações previstas nos artigos 44.º (B2B) e 45.º (B2C) da Diretiva IVA. É abrangida pelo título V «Lugar das operações tributáveis», capítulo 3 «Lugar das prestações de serviços», secção 3 «Disposições específicas», não devendo ser interpretada como uma exceção às regras gerais<sup>8</sup>.
8. De acordo com jurisprudência assente do Tribunal de Justiça da União Europeia (a seguir designado «TJUE»), as disposições que impliquem exceções às regras gerais (tais como as disposições relativas a isenções ou taxas reduzidas) devem ser objeto de uma interpretação estrita. Uma vez que a regra prevista no artigo 47.º da Diretiva IVA não constitui uma exceção, este critério de interpretação estrita não se aplica à definição de serviços relacionados com bens imóveis.
9. O artigo 47.º deve ser aplicado com base numa avaliação objetiva das condições previstas na Diretiva IVA e no Regulamento de Execução do IVA. Esta regra específica é aplicável independentemente do facto de o serviço ser prestado a um cliente empresarial (B2B) ou a um consumidor final (B2C).
10. Sempre que surjam incertezas quanto à aplicação do artigo 47.º da Diretiva IVA enquanto regra específica que prevalece sobre as regras gerais previstas nos artigos 44.º e 45.º, o tratamento para feitos de IVA da operação deve ser determinado tendo em conta o objetivo desta regra específica – de forma a permitir a tributação no Estado-Membro onde o serviço é consumido – e mediante a realização de uma avaliação objetiva. Em primeiro lugar, deve verificar-se se os serviços são abrangidos pelo âmbito de aplicação da regra específica prevista no artigo 47.º<sup>9</sup> e, em caso afirmativo, o serviço será considerado como relacionado com bens imóveis. Se assim não for e não for aplicável nenhuma outra regra<sup>10</sup>, aplicar-se-ão então as regras gerais previstas nos artigos 44.º e 45.º.

---

8 Ver TJUE, processos C-166/05, *Heger Rudi*, e C-41/04, *Levob Verzekeringen e OV Bank*.

9 Ver TJUE, processo C-155/12, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, n.º 29.

10 O serviço deve ser sempre examinado em condições idênticas para se determinar se o mesmo é abrangido por qualquer uma das regras específicas previstas nos artigos 46.º a 59.º, alínea a), da Diretiva IVA. Se assim for, aplicar-se-á então a disposição pertinente e não com as regras gerais previstas nos artigos 44.º e 45.º da Diretiva IVA.

**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**

---

11. Em algumas circunstâncias, pode verificar-se o cumprimento de condições de aplicação de duas ou mais regras específicas. Em tais casos, deve ser aplicada a regra que melhor assegurar a tributação no lugar presumível do consumo<sup>11</sup>.

**1.5. Tratamento para efeitos de IVA das prestações à distância relacionadas com bens imóveis**

12. Os serviços relacionados com bens imóveis podem, em alguns casos, ser prestados de forma remota, isto é, à distância. Normalmente, a forma como um serviço é prestado não deve influenciar o seu tratamento para efeitos de IVA, desde que a sua natureza não se altere. Com efeito, não se pode excluir que, por exemplo, graças às tecnologias modernas, alguns serviços relacionados com bens imóveis podem ser prestados não só no próprio local mas também à distância.
13. Quando um serviço prestado à distância é suscetível de ser abrangido por mais de uma das regras específicas relativas ao lugar das prestações de serviços (por exemplo, pela regra relativa aos serviços relacionados com bens imóveis e pela regra relativa aos serviços eletrónicos), é necessário avaliar as consequências da aplicação de cada regra com vista a determinar qual a regra que conduziria a um resultado mais satisfatório face à necessidade de assegurar a tributação no lugar presumível do consumo do serviço.

**1.6. Aplicação da regra específica relativa aos serviços relacionados com bens imóveis a prestações agrupadas**

14. Segundo jurisprudência assente do TJUE, cada prestação deve, normalmente e para efeitos de IVA, ser considerada distinta e independente<sup>12</sup>. Todavia, quando uma operação é constituída por vários elementos, deve avaliar-se se a mesma deve ser tratada como uma prestação única ou como várias prestações distintas e independentes<sup>13</sup>.
15. Uma prestação deve ser considerada como uma prestação única quando dois ou mais elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão estreitamente conectados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial<sup>14</sup>. Há que verificar as características essenciais da prestação por forma a determinar se o destinatário, tratando-se de um consumidor típico, recebe várias prestações distintas ou uma prestação única<sup>15</sup>.
16. Além disso, é o que sucede igualmente quando uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e a(s) outra(s) prestação(ões) constitui(em) uma ou várias prestações acessórias que partilham do tratamento fiscal da prestação principal. Uma prestação deve, nomeadamente, ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador<sup>16</sup>.

---

11 Ver TJUE, processo C-37/08, *RCI Europe*, n.º 39.

12 Ver TJUE, processos C-392/11, *Field Fisher Waterhouse*, C-111/05, *Aktiebolaget NN*, n.º 22, C-461/08, *Don Bosco Onroerend Goed*, n.º 35, e C-276/09, *Everything Everywhere*, n.º 21.

13 Ver TJUE, processo C-425/06, *Part Service*, n.º 51.

14 Ver TJUE, processos C-41/04, *Levob Verzekeringen e OV Bank*, n.º 22, e C-276/09, *Everything Everywhere*, n.ºs 24 e 25.

15 Ver, por exemplo, o acórdão do TJUE no processo C-349/96, *Card Protection Plan*.

16 Ver TJUE, processos C-349/96, *Card Protection Plan*, n.º 29, C-41/04, *Levob Verzekeringen e OV Bank*, n.º 20, C-111/05, *Aktiebolaget NN*, n.º 22, C-276/09, *Everything Everywhere*, n.ºs 21 e 22, e C-497/09, *Bog e outros*, n.º 53.

**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**

---

17. Na presença de uma prestação única agrupada, o elemento predominante da prestação em causa tem de ser identificado, devendo verificar-se se tal elemento predominante está ou não relacionado com bens imóveis.
18. A qualificação de um determinado cenário como uma prestação simples ou prestações múltiplas deve ser realizada caso a caso, tendo em conta os critérios estabelecidos pelo TJUE<sup>17</sup>. Ao proceder a esta avaliação, devem ser tidas em consideração todas as circunstâncias da operação<sup>18</sup>.

### **1.7. Relação de um serviço com um ou vários bens imóveis específicos**

19. Os serviços relacionados com bens imóveis abrangem tanto as operações relacionadas com um bem imóvel como as operações relacionadas com vários bens imóveis. O facto de o serviço estar relacionado com mais de um bem imóvel não constitui um obstáculo para que o serviço possa ser considerado como tendo uma relação suficientemente direta com bens imóveis, na aceção do artigo 31.º-A, n.º 1, do Regulamento de Execução do IVA.
20. Para se conseguir que a tributação ocorra no lugar presumível do consumo, a regra específica prevista no artigo 47.º da Diretiva IVA só pode ser aplicada quando o serviço estiver relacionado com um ou vários bens imóveis específicos, isto é, quando o serviço disser respeito a um ou vários bens imóveis claramente identificados ou identificáveis. Em situações em que seja impossível identificar os bens imóveis, não é, *a fortiori*, possível tributar o serviço na jurisdição onde o bem imóvel estaria situado. Em tais situações, deve concluir-se que o serviço não tem uma relação suficiente com o bem imóvel.
21. Em todos os cenários em que o serviço esteja relacionado com um ou vários bens imóveis específicos, deve avaliar-se devidamente se tal serviço tem uma relação suficientemente direta com bens imóveis, tal como definido nos termos do artigo 31.º-A do Regulamento de Execução do IVA.
22. O facto de um ou vários bens imóveis estarem situados numa área geográfica mais ampla de uma jurisdição (como uma cidade ou região) ou de estarem situados em diferentes Estados-Membros não impede, por si só, o serviço de estar relacionado com bens imóveis. Nos casos em que o serviço abranja mais do que uma jurisdição, os direitos em matéria de tributação devem ser divididos proporcionalmente entre as jurisdições em causa.

### **1.8. Serviços relacionados com bens imóveis e contratos complexos**

23. Existe um grande leque de possibilidades em que podem ser celebrados contratos, uma vez que existem diversos métodos diferentes através dos quais os prestadores podem organizar a forma como prestam serviços. Por exemplo, muitos subcontratantes podem participar numa prestação; o cliente pode estar estabelecido num país diferente daquele em que se situa o bem imóvel, etc.
24. Ao avaliar se estas situações podem ser consideradas como estando relacionadas com bens imóveis devem ser tidos em conta os seguintes elementos:
  - Quando mais de um bem imóvel está envolvido na prestação, cada um deles tem de ser claramente identificado ou identificável.
  - Os serviços relacionados com vários bens imóveis específicos não podem ser considerados como não tendo uma relação suficientemente direta com bens

---

17 Ver TJUE, processo C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, n.º 30 e seguintes.

18 Ver TJUE, processo C-349/96, *Card Protection Plan*, n.º 27.

**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**

---

imóveis simplesmente por estarem relacionados com mais de um bem imóvel ou por tais bens imóveis estarem situados em diferentes Estados-Membros.

- O facto de um serviço ser prestado fora do local, não diretamente ao proprietário do bem imóvel ou a um cliente situado num país diferente daquele onde se situa o bem imóvel, não é, por si só, decisivo quando o serviço é avaliado (como estando ou não relacionado com bens imóveis).
- Se existir uma cadeia de operações, cada prestação de serviços deve ser avaliada separadamente, tendo em conta as circunstâncias factuais em causa.
- Sempre que uma prestação complexa inclua serviços relacionados com bens imóveis, mas também outros bens ou serviços (isto é, que se trate de uma prestação agrupada que envolva vários elementos), há que verificar se o elemento predominante da prestação é o serviço relacionado com bens imóveis e se tal serviço tem uma relação suficientemente direta com o bem imóvel em causa (ver também as explicações sobre prestações agrupadas *supra*).

### **1.9. Obrigações dos prestadores de serviços relacionados com bens imóveis**

25. Sempre que um prestador preste serviços abrangidos pelo artigo 47.º da Diretiva IVA num Estado-Membro, o prestador em causa é, geralmente, responsável pelo pagamento do IVA devido às autoridades fiscais do Estado-Membro onde se situa o bem imóvel (ver artigo 193.º da Diretiva IVA). Em consequência, o prestador tem normalmente de se registar para efeitos de IVA e cumprir todas as obrigações conexas nesse Estado-Membro<sup>19</sup>. Se um serviço estiver relacionado com vários bens imóveis situados em jurisdições diferentes, o prestador será responsável pelo pagamento do IVA pertinente para efeitos de IVA em todas as jurisdições em causa.
26. No entanto, cada Estado-Membro pode estabelecer que, quando o prestador não estiver estabelecido no seu território, a pessoa responsável pelo pagamento do IVA devido é a pessoa a quem o serviço é prestado (ver artigo 194.º da Diretiva IVA). Por conseguinte, os operadores de empresas devem verificar se esta opção é aplicada nos Estados-Membros onde não estão estabelecidos mas onde pretendem exercer atividade.

### **1.10. Interação entre a regra específica prevista no artigo 47.º da Diretiva IVA e o conceito de estabelecimento estável reconhecido para efeitos de IVA**

27. O conceito de estabelecimento estável (não confundir com o conceito de estabelecimento estável utilizado para efeitos de tributação direta) é definido nos termos do artigo 11.º do Regulamento de Execução do IVA. Não está associado à regra específica sobre o lugar das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis.
28. Quando um serviço prestado é considerado como um serviço relacionado com bens imóveis, o IVA é devido no Estado-Membro onde se situa o bem imóvel (consultar igualmente as explicações sobre as obrigações em termos de responsabilidade previstas no [ponto 1.9.](#) acima). Por conseguinte, a existência de um estabelecimento estável do prestador nesse Estado-Membro é não é pertinente para a determinação do lugar da prestação desse serviço. Além disso, o simples facto de uma empresa possuir um bem imóvel num determinado Estado-Membro não permite, por si só, concluir que a mesma dispõe de um estabelecimento estável nessa jurisdição.

---

<sup>19</sup> Para mais informações sobre as regras nacionais aplicáveis nos Estados-Membros, consultar igualmente: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/links/tax/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/links/tax/index_en.htm)

### **1.11. Interação entre as regras relativas ao lugar das prestações e as isenções de IVA**

29. Ao examinar a interação entre as regras relativas ao lugar das prestações e as regras relativas às isenções de IVA, convém não esquecer que a abordagem geral do regime do IVA na UE consiste, em primeiro lugar, em identificar o lugar correto da prestação de um determinado serviço e, apenas como passo seguinte, analisar as regras aplicáveis à prestação em causa na jurisdição identificada (um Estado-Membro ou país terceiro). Tal inclui determinar se este serviço é tributado (e, em caso afirmativo, a que taxa) ou isento. Por outras palavras, mesmo que um determinado serviço possa estar isento de IVA, tal não altera a necessidade de identificar corretamente, em primeiro lugar, o lugar da prestação.

### **1.12. Não pertinência dos conceitos e das definições das legislações nacionais para a aplicação da regra específica**

30. A fim de alcançar uma interpretação comum e uma aplicação coerente da regra específica prevista no artigo 47.º da Diretiva IVA em toda a União Europeia, as administrações fiscais responsáveis pela aplicação da legislação da UE em matéria de IVA devem evitar recorrer a definições e conceitos decorrentes da sua legislação nacional.
31. Por conseguinte, para efeitos da aplicação do artigo 47.º da Diretiva IVA, a apreciação deve basear-se nas definições constantes da legislação da UE em matéria de IVA e não nas definições constantes do direito nacional de cada Estado-Membro. Em caso de sérias dúvidas que possam conduzir a uma dupla tributação ou a uma não tributação, os Estados-Membros devem submeter a questão ao Comité do IVA.

### **1.13. Atos jurídicos aplicáveis**

32. Os atos jurídicos referidos nas presentes notas explicativas incluem:
- a Diretiva 2006/112/CE do Conselho relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, com a redação que lhe foi dada pela Diretiva 2008/8/CE («Diretiva IVA»);
  - 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, com a redação que lhe foi dada pelo Regulamento (UE) n.º 1042/2013, de 7 de outubro de 2013 («Regulamento de Execução do IVA»);
33. Todas as disposições jurídicas pertinentes estão citadas no final das notas explicativas na redação aplicável a partir de 1 de janeiro de 2017.
34. Sempre que é feita referência a um artigo do Regulamento de Execução do IVA, a referência a esse ato jurídico específico é omitida e apenas o artigo é mencionado. Em todos os outros casos, encontram-se especificados os atos jurídicos a que é feita referência.

## PARTE 2

### OBSERVAÇÕES ESPECÍFICAS SOBRE AS DISPOSIÇÕES DO REGULAMENTO DE EXECUÇÃO DO IVA PERTINENTE PARA OS SERVIÇOS RELACIONADOS COM BENS IMÓVEIS

#### 2.1. Abordagem geral ao disposto nos artigos 13.º-B e 31.º-A

35. A parte 2 das presentes notas explicativas esclarece a aplicação das disposições do Regulamento de Execução do IVA com vista a determinar o lugar das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis.
36. Nos termos do artigo 47.º da Diretiva IVA, quando os serviços são considerados serviços relacionados com bens imóveis o lugar da sua prestação é o lugar onde o bem imóvel está situado.
37. Para ser considerado relacionado com bens imóveis, um serviço deve ter uma relação suficientemente direta com bens imóveis.
38. Por conseguinte, o que deve ser apreciado, em primeiro lugar, é se o serviço está relacionado com um bem suscetível de ser considerado um bem imóvel. O artigo 13.º-B visa apresentar uma definição do conceito de «bens imóveis». É apresentada uma clarificação sobre esta disposição no [ponto 2.2.](#)
39. Em segundo lugar, se a resposta a esta primeira pergunta for afirmativa, deve avaliar-se se existe uma relação suficientemente direta entre o serviço e o bem imóvel a que se refere, de modo a poder ser considerado um serviço relacionado com bens imóveis. O artigo 31.º-A visa ajudar a determinar se um serviço será ou não considerado como tendo uma relação suficientemente direta com bens imóveis. É apresentada uma clarificação sobre esta disposição nos [pontos 2.3. e 2.4.](#)
40. Uma vez que, na prática, podem ocorrer diferentes situações e circunstâncias, o que significa que cada caso individual não pode ser examinado neste quadro, a explicação centra-se nos critérios que devem permitir ao leitor determinar se um serviço está ou não relacionado com bens imóveis.

#### 2.2. Definição de «bens imóveis»

##### **Artigo 13.º-B**

Para a aplicação da Diretiva 2006/112/CE, consideram-se **«bens imóveis»**<sup>20</sup>:

41. Embora, na maior parte dos cenários, pareça bastante fácil verificar a natureza imobiliária de um bem ou ativo, alguns casos específicos podem suscitar dúvidas. Por conseguinte, a fim de estabelecer uma definição única aplicável em todos os Estados-Membros, o legislador europeu aprovou uma definição comum do conceito de «bens imóveis» previsto no artigo 13.º-B.
42. Esta definição inspirou-se, em grande parte, no acórdão proferido pelo TJUE no processo *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*<sup>21</sup>. Relativamente à isenção da locação ou do arrendamento de bens imóveis prevista no artigo 135.º, n.º 1,

<sup>20</sup> Foi dada ênfase aos elementos grafados em negrito simplesmente para facilitar a leitura do documento.

<sup>21</sup> Ver TJUE, processo C-428/02, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*.



**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**

---

alínea l), da Diretiva IVA, o advogado-geral nesse processo<sup>22</sup> declarou que um bem imóvel pode ser definido como «*uma parte delimitada do solo, incluindo os edifícios nele construídos, que pode ser objeto de propriedade e de posse*».

43. Ao incluir quatro categorias – das alíneas a) à d) –, a definição de «bens imóveis» prevista no artigo 13.º-B é mais pormenorizada do que a jurisprudência e destina-se a estabelecer uma distinção entre bens imóveis e bens móveis corpóreos na perspetiva do IVA.
44. Embora o conceito de «bens imóveis» deva ser sempre avaliado apenas por referência à definição prevista no artigo 13.º-B, vale a pena compreender a forma como esta definição tem sido interpretada.
45. Por um lado, existem bens que não podem deslocar-se ou ser deslocados facilmente (p. ex., terrenos, edifícios, árvores, culturas). Estes bens são imóveis e seriam abrangidos pelo artigo 13.º-B, alíneas a) ou b). Por outro lado, existem bens que podem deslocar-se ou ser deslocados, mas que serão considerados bens imóveis por estarem «estritamente relacionados com» ou «integrados» (n)um bem imóvel (p. ex., elevadores, portas, janelas). Estes bens seriam abrangidos pelo artigo 13.º-B, alíneas b), c) ou d).
46. A lista das quatro categorias mencionadas no artigo 13.º-B é exaustiva. No entanto, estas categorias não devem ser consideradas mutuamente exclusivas, o que significa que alguns bens podem ser abrangidos por mais de uma categoria, tal como será demonstrado mais adiante. Para determinar se um serviço está relacionado com um bem imóvel é essencial verificar se o mesmo diz respeito a pelo menos uma das quatro categorias mencionadas.
47. Importa sublinhar que o facto de um bem poder ser considerado um bem imóvel no âmbito de uma ou várias categorias da definição não implica que todos os serviços que envolvam este tipo de bem tenham de ser considerados como relacionados com bens imóveis. Apenas os serviços que tenham uma «relação suficientemente direta com esses bens» serão tratados como relacionados com bens imóveis para efeitos de IVA (ver explicações mais pormenorizadas nos [pontos 2.3 e 2.4](#)).

**Artigo 13.º-B, alínea a)** Qualquer parcela delimitada do solo, **situada à sua superfície ou sob a sua superfície, que possa ser objeto de um direito real;**

### **2.2.1. O que é abrangido pelo artigo 13.º-B, alínea a)?**

48. Para serem considerados «bens imóveis» nos termos do artigo 13.º-B, alínea a), devem ser cumulativamente satisfeitas duas condições: 1) deve ser uma parcela delimitada do solo, situada à sua superfície ou sob a sua superfície e 2) deve poder ser objeto de um direito real (título e posse) (ver observação específica sobre a conjunção «e» no [n.º 60](#)).

#### **2.2.1.1. Uma parcela delimitada do solo**

49. Por «uma parcela delimitada do solo» entende-se que o que poderia ser considerado um bem imóvel é constituído por parcelas claramente identificadas ou identificáveis do solo que possam ser objeto de um direito real. O âmbito do termo «solo» é amplo, uma vez que a referência ao solo, quer à sua superfície quer sob a sua superfície, inclui efetivamente o próprio solo e tudo o que está

---

<sup>22</sup> Ver n.º 30 das conclusões do advogado-geral apresentadas no processo C-428/02 do TJUE, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*.

**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**

---

situado sob a sua superfície e também o que está situado sob a sua superfície, isto é, o subsolo.

50. O solo engloba qualquer terreno, incluindo a porção de terreno coberta por água, isto é, pelo mar, por oceanos, rios, lagos e outras vias navegáveis interiores.
51. É igualmente feita referência ao que está situado à superfície do solo. Dado o contexto da disposição, nem tudo o que está simplesmente situado à superfície do solo será considerado «imóvel».
52. Os bens têm igualmente de estar implantados, incorporados ou enraizados no solo. Por conseguinte, esta disposição incluirá, nomeadamente, árvores e culturas (importa salientar que, uma vez que estes bens estão enraizados no solo, são igualmente abrangidos como estando situados «sob a superfície do solo»), desde que permaneçam implantadas no solo.
53. Tal deverá igualmente aplicar-se às águas que cobrem o solo como as de rios, lagos e outras vias navegáveis interiores. Apesar de a água poder deslocar-se, deve ser considerada um bem imóvel, desde que não seja retirada da sua bacia hidrográfica.
54. O subsolo abrange tudo o que está situado sob o solo. Por conseguinte, os poços de petróleo, os lençóis freáticos, os minerais e outros recursos que se encontram situados sob o solo (e também o solo sob a água) são considerados bens imóveis. Desde que estes componentes não sejam extraídos do subsolo, devem ser considerados como parte do solo, isto é, bens imóveis.
55. A conclusão de que a água, o petróleo ou outras substâncias contidas no solo ou no subsolo podem ser considerados bens imóveis não implica que todos os serviços que envolvam tais substâncias sejam, necessariamente, considerados como relacionados com bens imóveis (ver, nomeadamente, [n.º 173](#)).

**2.2.1.2. Direito real**

56. Tendo em conta a redação do artigo 13.º-B, alínea a), apenas os bens imóveis que possam «ser objeto de um direito real» são abrangidos pela definição de «bens imóveis».
57. Apesar de a expressão «direito real» não se encontrar definida para efeitos da aplicação da Diretiva IVA, esta deve ser aplicada, para efeitos de IVA, de uma forma comum pelos Estados-Membros sem depender de definições nacionais.
58. Para compreender o seu significado, é necessário consultar a definição de entrega de bens prevista no artigo 14.º da Diretiva IVA. Com efeito, recorde-se que o objetivo do Artigo 13.º-B consiste em definir o conceito de «bens imóveis», que deriva de bens corpóreos na aceção da Diretiva IVA. Entende-se por «entrega de bens» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário». Segundo jurisprudência assente do TJUE, o conceito de «entrega de bens» não diz respeito à transferência de propriedade nas formas previstas pelo direito nacional aplicável, mas inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confere à outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o proprietário desse bem<sup>23</sup>. Por conseguinte, pode haver uma transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como se fosse o seu proprietário, mesmo que não exista qualquer transferência da propriedade legal do bem. O que importa é a «propriedade económica» ou a «posse económica».

---

<sup>23</sup> Ver TJUE, processos C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, n.ºs 7 a 9 e 12, C-25/03, *HE*, n.º 64, e C-88/09, *Graphic Procédé*, n.º 16.

**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**

59. Em consonância com este raciocínio, o que deve ser verificado é se o bem imóvel é suscetível de ser «propriedade» no sentido em que alguém pode dispor dele como se fosse o seu proprietário. Este conceito de propriedade ultrapassa o simples facto de se possuir um título.
60. As divergências linguísticas no Regulamento de Execução do IVA são sintomáticas a este respeito: determinadas versões linguísticas referem-se a um direito real como «título e posse», enquanto outras referem-se a um direito real como «título ou posse». Tal mostra que, mesmo que, na maior parte das circunstâncias, o título efetivo pertença à mesma pessoa, pode igualmente acontecer que o título seja atribuído a uma pessoa e a posse a outra. Por conseguinte, a expressão «direito real» pode ser interpretada como «título ou posse» ou «título e posse».
61. Além disso, a escolha da redação «que possa ser objeto de» significa que os bens podem igualmente ser considerados bens imóveis, mesmo que, no momento da avaliação, ninguém seja efetivamente titular de um título ou goze da posse em relação a tais bens. É suficiente que tais bens possam ser objeto de um direito real, o que reflete o potencial amplo âmbito de aplicação desta disposição, uma vez que só os bens imóveis que não pertençam a ninguém, na aceção acima referida, não seriam abrangidos pela mesma<sup>24</sup>.
62. Normalmente, os direitos reais sobre bens imóveis são representados por um título de propriedade e/ou uma inscrição num registo oficial. No entanto, estes constituem apenas a prova da existência do direito real. Poderão existir diferentes formas de provar a existência de um direito real e, mesmo sem tais elementos de prova, seria necessário determinar se tais bens poderiam ser objeto de um direito real.
63. Os bens imóveis inalienáveis, como os bens públicos (p. ex., lagos, vias navegáveis interiores, portos, parques públicos), são igualmente abrangidos pelo artigo 13.º-B, alínea a), mesmo quando o título sobre os mesmos não é transferível. Para além do facto de o seu estatuto jurídico poder sofrer alterações ao longo do tempo, ao abrigo de decisões tomadas por autoridades públicas, os mesmos podem igualmente ser objeto de prestações de serviços (p. ex., obras de construção, licenças de exploração) que serão considerados serviços relacionados com bens imóveis.

**Artigo 13.º-B, alínea b)** Qualquer edifício ou construção fixado ao solo ou no solo, **acima ou abaixo** do nível do mar, **que não possa ser facilmente desmantelado ou deslocado**;

## **2.2.2. O que é abrangido pelo artigo 13.º-B, alínea b)?**

### **2.2.2.1. O que se entende por edifícios e construções na aceção do artigo 13.º-B, alínea b)?**

64. Um edifício pode ser definido como uma estrutura (artificial) com um teto e paredes, como uma casa ou fábrica.
65. O termo «construção» tem um significado mais lato e engloba outras estruturas (artificiais) que, normalmente, não são consideradas edifícios (para explicações adicionais sobre os produtos, equipamentos e máquinas que podem ser considerados bens imóveis, ver os [pontos 2.2.3](#) a [2.2.4](#)). As construções podem

<sup>24</sup> Uma vez que poderão surgir alguns problemas relacionados com as águas internacionais, vale a pena mencionar, a este respeito, que, de acordo com a Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, o alto mar está aberto a todos os Estados. Mesmo que nenhum Estado possa legitimamente submeter qualquer parte do alto mar à sua soberania, um Estado (ou uma pessoa sob sua jurisdição) pode realizar atividades tais como a perfuração, dragagem, escavação do leito do mar ou dos fundos marinhos e do subsolo do alto mar. Esses trabalhos dirão respeito a bens imóveis, mesmo que ninguém tenha soberania sobre esta parte do solo.

**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**

---

incluir trabalhos de engenharia civil, tais como estradas, pontes, aeródromos, portos, diques, gasodutos, sistemas de abastecimento de água e saneamento, bem como instalações industriais, como centrais elétricas, turbinas eólicas, refinarias, etc.

66. Vale a pena notar que os edifícios ou construções são considerados bens imóveis em todas as suas partes constitutivas. O termo «constitutivas» refere-se não só à estrutura do edifício ou da construção mas também a cada um dos elementos instalados e que façam parte integrante do edifício ou da construção em causa ou que tenham sido permanentemente instalados nos mesmos de tal forma que constituam um todo e sem os quais o edifício ou a construção não estejam completos ou vejam a sua integridade alterada. A medida em que tais elementos que são instalados num edifício ou numa construção devem igualmente ser considerados bens imóveis é especificada pormenorizadamente nos pontos [2.2.3](#) a [2.2.4](#).
67. Para poderem ser considerados «bens imóveis», os edifícios e as construções têm de estar fixados ao solo ou no solo, acima ou abaixo do nível do mar, e não devem poder ser facilmente desmantelados ou deslocados<sup>25</sup>.

**2.2.2.2. Um edifício inacabado continua a ser considerado um edifício na aceção do artigo 13.º-B, alínea b)?**

68. De acordo com a definição prevista no artigo 12.º, n.º 2, da Diretiva IVA, por «edifício» entende-se qualquer construção incorporada no solo.
69. Por conseguinte, quer um edifício se encontre ou não completo (por exemplo, quando não possui telhado ou janelas, como acontece com monumentos antigos), o mesmo continuaria a ser abrangido pelo artigo 13.º-B, alínea b), desde que esteja fixado ao solo ou no solo. Será este igualmente o caso para os edifícios que estão a ser construídos; transformam-se em bens imóveis à medida que os trabalhos de construção são realizados e a estrutura é fixada ao solo ou no solo. Mesmo que ainda não esteja habitável ou seja adequada à sua finalidade, tal estrutura deve ser considerada um bem imóvel.
70. O mesmo raciocínio é válido para as construções. De facto, o Regulamento de Execução do IVA refere-se a edifícios e construções, enquanto a Diretiva IVA apenas se refere a construções incorporadas no solo. Por conseguinte, independentemente de a estrutura em causa poder ser considerada um edifício ou uma construção, o que será decisivo para que a mesma seja considerada um bem imóvel é o facto de a estrutura em causa estar fixada ao solo ou no solo.
71. Note-se que as alíneas c) e d) do artigo 13.º-B (ver explicações mais pormenorizadas nos pontos [2.2.3](#) a [2.2.4](#)) visam fornecer uma avaliação sobre se e até que ponto determinados elementos instalados num edifício ou numa construção que completam ou equipam o edifício ou a construção em causa devem igualmente ser considerados bens imóveis. A ausência de elementos que completam ou equipam o edifício ou a construção e o(a) tornam habitável ou adequado(a) para a sua finalidade não impede que tais estruturas sejam consideradas bens imóveis.

---

25 Ver TJUE, processos C-315/00, *Rudolf Maierhofer*, e C-532/11, *Leichenich*.

**2.2.2.3. O que se entende por «qualquer edifício ou construção fixado ao solo ou no solo(, acima ou abaixo do nível do mar,)» e «que não possa ser facilmente desmantelado ou deslocado»?**

72. Devem ser simultaneamente satisfeitas duas condições: o edifício ou construção deve 1) estar fixado ao solo ou no solo (acima ou abaixo do nível do mar,) e 2) não deve poder ser facilmente desmantelado ou deslocado.
73. A aplicação da condição «fixado ao solo ou no solo» exige, inevitavelmente, que seja feita referência à condição de que deve estar fixado de tal forma que «não possa ser facilmente desmantelado ou deslocado».
74. Embora os edifícios ou as construções que exigem obras importantes de infraestruturas para serem implantados no solo satisfaçam, obviamente, tais critérios, podem surgir dúvidas situações em que a natureza do edifício ou da construção ou o tipo de ligações utilizado para os fixar ao solo poderia ser posto em causa. Um barco-casa utilizado como restaurante-discoteca nas circunstâncias referidas no processo *Leichenich*<sup>26</sup> ou os edifícios construídos à base de elementos prefabricados destinados a ser retirados e reutilizados noutra terreno nas circunstâncias referidas no processo *Maierhofer*<sup>27</sup> são ilustrativos a este respeito.
75. Um edifício ou uma construção pode ser fixado ao solo ou no solo por diversos meios: através de um material ligante como o cimento ou de peças de fixação ao solo como cabos, correntes, cavilhas de ferro ou âncoras.
76. No entanto, o que será decisivo ao considerar um edifício ou uma construção como um bem imóvel é o facto de o(a) mesmo(a) poder ou não ser facilmente desmantelado(a) ou deslocado(a).
77. Nos termos da jurisprudência do TJUE, não é necessário que um edifício ou uma construção esteja indissociavelmente ligado ao solo para poder ser considerado um bem imóvel<sup>28</sup>. O que tem de ser verificado é se os dispositivos de imobilização não podem ser facilmente removidos, ou seja, sem esforço e despesas não negligenciáveis.
78. Em alguns casos, quando se destinam a ser utilizados como um lugar permanente, os bens que são, pela sua própria natureza, móveis (p. ex., casas prefabricadas, quiosques, bancas, embarcações, caravanas), podem ser ligados ao solo de um modo que imobiliza eficazmente tais estruturas. Mesmo que, em princípio, tais bens possam ser deslocados posteriormente devido ao seu carácter «móvel», devem ser considerados bens imóveis desde que a estrutura imobilizada não possa ser facilmente desmantelada ou deslocada. De acordo com o TJUE, os dispositivos de imobilização não podem ser facilmente removidos quando tal não possa acontecer sem implicar esforço e despesas não negligenciáveis<sup>29</sup>.
79. A referência à expressão «facilmente desmantelado ou deslocado» pode criar algumas dificuldades práticas, uma vez que o advérbio «facilmente» continua a constituir um conceito bastante subjetivo e não específico que pode, em determinadas circunstâncias, exigir uma análise caso a caso.

---

26 Ver TJUE, processo C-532/11, *Leichenich*.

27 Ver TJUE, processo C-315/00, *Rudolf Maierhofer*.

28 Ver TJUE, processos C-532/11, *Leichenich*, n.º 23, e C-315/00, *Rudolf Maierhofer*, n.º 33.

29 Ver TJUE, processo C-532/11, *Leichenich*, n.º 23.

**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**

80. No entanto, em consonância com os critérios físico («sem esforço») e económico («sem despesas não negligenciáveis») estabelecidos pelo TJUE para avaliar este aspeto, podem ser tidos em conta os seguintes critérios objetivos<sup>30</sup>:
- a necessidade de competências profissionais – tal refere-se às ferramentas, ao equipamento, ao saber-fazer, etc. necessários para desmantelar ou deslocar efetivamente o edifício ou a construção, incluindo os meios necessários para os desmantelar ou deslocar (recorrendo a uma grua, um reboque, um camião, etc.),
  - o custo total da operação/do serviço de desmantelamento ou de deslocação do edifício ou da construção em comparação com o valor daquilo que é efetivamente desmantelado ou deslocado,
  - o tempo necessário para desmantelar ou deslocar o edifício ou a construção,
  - o facto de, ao deslocar ou desmantelar o edifício ou a construção, o edifício ou a construção em causa poder ser destruído ou o seu valor ser significativamente reduzido.
81. Para além dos critérios acima referidos, a utilização prevista e/ou a utilização efetiva da estrutura como local permanente ou não permanente poderá igualmente ser relevante a este respeito. Por exemplo, os veículos de restauração temporariamente presentes no mesmo local não devem ser considerados bens imóveis, mesmo que possam ser fixados ao solo, se as peças de fixação ao solo forem apenas suficientes para os imobilizar durante o período de utilização, mas os mesmos forem, na realidade, estruturas provisórias fáceis de deslocar ou desmantelar. Inversamente, se os mesmos forem utilizados como um local permanente no exercício de uma atividade económica, podem ser considerados como não sendo fáceis de desmantelar ou deslocar pelo facto de a sua fixação ao solo ser suficiente para que possam ser imobilizados durante um período mais longo.
82. Por conseguinte, a utilização prevista de um bem como local permanente pode dar uma indicação sobre o seu carácter «imóvel», mas não é suficiente enquanto critério para determinar se uma estrutura deve ser considerada um bem imóvel. O que deve ser verificado é se a estrutura em causa está fixada ao solo ou no solo de tal modo que não pode ser facilmente desmantelada ou deslocada.

**Artigo 13.º-B, alínea c)** Qualquer elemento que **tenha sido instalado e faça parte integrante de um edifício** ou de uma construção, **sem o qual estes não estão completos**, tais como portas, janelas, telhados, escadas e elevadores;

### **2.2.3. O que é abrangido pelo artigo 13.º-B, alínea c)?**

83. De acordo com esta disposição, qualquer elemento que tenha sido instalado num edifício ou numa construção é considerado um bem imóvel quando faz parte integrante do edifício ou da construção em causa. Por «integrante» entende-se que, sem tal elemento, o edifício ou a construção estaria incompleto.
84. Esta disposição visa tratar qualquer elemento que, de outra forma, seria um bem móvel, como um bem imóvel pelo simples facto de o mesmo fazer parte integrante de um edifício ou de uma construção.

<sup>30</sup> Note-se que estes critérios não são exaustivos e, em função da situação, um critério pode ser mais preciso do que outro ou poderá ser necessário preencher simultaneamente alguns critérios.

**2.2.3.1. Quando é que um elemento instalado num edifício ou numa construção faz parte integrante do mesmo?**

85. Tal como já mencionado no [n.º 66](#), um edifício ou uma construção deve ser considerado um bem imóvel em todas as suas partes constitutivas. Para além da estrutura principal de um edifício ou de uma construção, alguns elementos que são instalados no edifício ou na construção em causa devem igualmente ser considerados bens imóveis quando fazem parte integrante do mesmo.
86. Nos termos do artigo 13.º-B, alínea c), por instalação de um elemento num edifício ou numa construção entende-se a colocação ou fixação do mesmo numa posição pronto a ser utilizado no edifício ou na construção em causa. Geralmente, o elemento é ligado ou fixado ao edifício ou à construção ou pode ser simplesmente colocado no mesmo podendo, geralmente, ser removido ou substituído.
87. Se os elementos instalados devem ser considerados elementos sem os quais um edifício ou uma construção seriam considerados incompletos dependerá, naturalmente, da natureza do edifício ou da construção.
88. A utilização e a finalidade de uma estrutura determina os elementos que fazem parte integrante da mesma. Por exemplo, quando um edifício é utilizado como habitação, os elementos como portas e janelas instalados nesse edifício são considerados como formando um todo com esse edifício, uma vez que tais elementos são necessários para que o edifício em causa seja considerado uma habitação. Tais elementos não serão necessariamente os mesmos que são necessários num entreposto ou numa fábrica ou em construções tais como centrais elétricas, pontes ou túneis. De facto, em determinadas circunstâncias serão exigidos elementos específicos a fim de tornar o edifício ou a construção adequado à sua utilização específica (p. ex., um extrator de fumo numa fábrica, elementos de proteção num estabelecimento prisional).
89. Por conseguinte, para ser considerado um bem imóvel, o que deve ser verificado é se, na ausência desses elementos (isto é, se os mesmos fossem removidos), a natureza do edifício ou da construção seria alterada de modo a que o edifício ou a construção em causa não poderia ser utilizado para a função para a qual foi concebido.
90. No entanto, os elementos, equipamentos ou máquinas, mesmo ligados ao edifício ou à construção, que não perdem a sua individualidade ou integridade estrutural são meros equipamentos num edifício ou numa construção que permanece completo mesmo na ausência de tais elementos. No entanto, tais elementos podem ser considerados bens imóveis se a sua remoção provocasse a destruição ou alterações no edifício ou na construção em que estão instalados, na aceção do artigo 13.º-B, alínea d) (ver, a este respeito, esclarecimentos adicionais no [ponto 2.2.4](#)).
91. Os exemplos mencionados no artigo 13.º-B, alínea c), fazem parte dos elementos de acabamento sem os quais alguns edifícios ou construções seriam considerados incompletos. Os elementos de acabamento referem-se aos elementos cuja instalação não fornece uma estrutura ao edifício ou à construção (não contribuem, pela sua natureza, para a resistência ou estabilidade do edifício ou da construção), mas completa ou equipa o edifício ou a construção. Desde que tais elementos de acabamento contribuam para completar a estrutura principal do edifício ou da construção de modo a que o mesmo possa ser utilizado para a finalidade para a qual foi concebido, são considerados bens imóveis. Para além dos exemplos mencionados no artigo 13.º-B, alínea c), podemos acrescentar os elementos de acabamento de uma construção que são colocados na estrutura, tais como o isolamento, os tabiques, as paredes e os revestimentos para

pavimentos. O mesmo se aplica às instalações elétricas, sanitárias, de ventilação ou de aquecimento que não as principais instalações que seriam abrangidas pela alínea b). Todos estes elementos visam uma melhor (ou mesmo mais eficaz) utilização ou exploração do edifício ou da construção enquanto edifício ou construção.

92. Recorde-se que o facto de um elemento fazer parte integrante de um edifício ou de uma construção não significa que, sem o mesmo, o edifício ou a construção em causa não seria considerado um bem imóvel. O que significa é que, uma vez instalados no edifício ou na construção, tais elementos devem igualmente ser considerados bens imóveis, uma vez que completam o edifício ou a construção. Uma casa sem portas ou janelas continuaria a ser considerada uma casa, mas as portas e janelas, uma vez instaladas, contribuem para completar a casa, isto é, para tornar a casa habitável, pelo que devem ser consideradas bens imóveis.
93. Quando se trata de construções específicas, o que será decisivo para concluir que um elemento faz parte integrante da construção é o facto de a instalação do elemento ser essencial ou altamente necessária para que este tipo de construção possa ser considerada como tal. Seria esse o caso quando, sem tal elemento, a construção se tornaria inútil. Por exemplo, num parque eólico, os elementos geradores (p. ex., as pás) instalados numa turbina eólica que está fixada ao solo são elementos constitutivos desta construção, sem os quais esta turbina eólica seria considerada incompleta.
94. Por conseguinte, um teste adequado seria o seguinte: um elemento instalado num edifício ou numa construção seria considerado como fazendo parte integrante de tal edifício ou construção quando contribui para tornar o edifício ou a construção completo de acordo com as características normalmente associadas a um edifício ou a uma construção e de acordo com a função a que tal edifício ou construção se destina.

**Artigo 13.º-B, alínea d)** Qualquer elemento, equipamento ou máquina **permanentemente instalado** num edifício ou numa construção **que não possa ser deslocado sem destruir ou alterar** o edifício ou a construção.

#### **2.2.4. O que é abrangido pelo artigo 13.º-B, alínea d)?**

95. De acordo com esta disposição, qualquer elemento, equipamento ou máquina permanentemente instalado num edifício ou numa construção é considerado um bem imóvel quando não possa ser deslocado sem destruir ou alterar o edifício ou a construção.
96. Esta disposição refere-se especificamente aos equipamentos e às máquinas, mas qualquer outro elemento poderia igualmente ser abrangido pela disposição.
97. Esta disposição visa considerar qualquer elemento que, de outra forma, seria um bem móvel, como um bem imóvel pelo simples facto de o mesmo estar permanentemente instalado num edifício ou numa construção de tal forma que não pode ser deslocado sem destruir ou alterar o edifício ou a construção.
98. No que se refere ao significado dos elementos que estão «instalados», é feita referência à explicação fornecida no [n.º 86](#).

##### **2.2.4.1. O que se entende por «permanentemente instalado» na aceção do artigo 13.º-B, alínea d)?**

99. A utilização da expressão «permanentemente instalado» não deve ser necessariamente considerada como uma condição para a aplicação do artigo 13.º-B, alínea d), mas antes como um meio para compreender em que circunstâncias



um elemento instalado num edifício ou numa construção pode provocar a destruição ou a alteração desse edifício ou construção quando removido do mesmo. Com efeito, o que será decisivo para efeitos da aplicação do artigo 13.º-B, alínea d), é o facto de a remoção do elemento instalado de modo a durar no edifício ou na construção poder provocar determinados danos nesse edifício ou nessa construção. Por conseguinte, a expressão «permanentemente instalado» refere-se aos elementos que são instalados para servir uma finalidade específica num edifício ou numa construção e que se destinam a durar ou a permanecer inalterados.

100. O termo «permanentemente» pode ser interpretado de forma subjetiva, isto é, por referência à intenção da pessoa de instalar o elemento permanentemente, ou de forma objetiva, isto é, por referência ao período durante o qual o elemento está instalado. A intenção é um conceito útil para determinar, à partida, se a instalação é concebida para «ligar» o elemento ao edifício ou à construção, se não para sempre pelo menos durante a sua vida económica normal. É esta ligação que deve impossibilitar a remoção do elemento sem destruir ou alterar o edifício ou a construção no processo.
101. Quando se trata de elementos instalados em edifícios ou construções utilizados no exercício de uma atividade económica, devemos recorrer preferencialmente a um critério objetivo para determinar que tipos de elementos são suscetíveis de ser permanentemente instalados. Os equipamentos ou máquinas industriais têm vidas económicas/úteis mais curtas do que os edifícios ou as construções em que são utilizados. Neste contexto, o termo «permanente» significaria que os elementos são utilizados durante um determinado período no decurso da atividade económica para a finalidade para a qual foram adquiridos.

#### **2.2.4.2. *Como determinar se um edifício ou uma construção foi alterado ou destruído?***

102. Tal como explicado anteriormente, um equipamento, uma máquina ou qualquer outro elemento poderá ser permanentemente instalado num edifício ou numa construção, mas a questão crucial no que diz respeito à sua permanência no mesmo consiste em saber se o mesmo pode ser removido sem destruir ou alterar o edifício ou a construção em que está instalado. Por conseguinte, é necessário clarificar o significado de «destruir» e «alterar».
103. A destruição e a alteração de um edifício ou de uma construção, na aceção do artigo 13.º-B, alínea d), refere-se tanto à parte do edifício ou da construção à qual o elemento está ligado como à parte restante do edifício ou da construção.
104. No que se refere aos edifícios e às construções, por «destruição» entende-se, geralmente, a ação ou o processo de provocar danos de tal modo que os edifícios ou as construções em causa deixam de existir ou não podem ser reparados.
105. Avaliar se a deslocação de um elemento, equipamento ou máquina permanentemente instalado num edifício ou numa construção conduzirá à destruição do edifício ou da construção em causa não deve ser particularmente problemático. No entanto, recorde-se que os «elementos permanentemente instalados» num edifício ou numa construção não implicam necessariamente que os mesmos estejam ligados ao edifício ou à construção por meio de um gancho, grampo ou qualquer outro tipo de ligação. Uma máquina industrial que, pelas suas características (dimensões, peso, etc.), esteja instalada permanentemente numa instalação fabril pode, por exemplo, provocar a destruição (parcial) da instalação fabril quando removida (por exemplo, se fosse necessário retirar o telhado ou demolir uma parede para extrair a máquina).

**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**

---

106. Por conseguinte, o termo «destruir» abrangeria as situações em que o edifício ou a construção sofre danos graves ou alterações físicas significativas devido à remoção de qualquer elemento permanentemente instalado no mesmo.
107. O termo «alteração» é menos drástico. Em sentido corrente, significa uma alteração na natureza ou composição, normalmente comparativamente pequena mas significativa.
108. Tudo o que seja fixado e, posteriormente, removido de um edifício ou de uma construção equivaleria, tecnicamente, a uma alteração. No entanto, pequenos danos ou alterações não são suficientes para que o artigo 13.º-B, alínea d), seja aplicável. Em vez disso, o edifício ou a construção teria de ser alterado de forma significativa.
109. A alteração será, obviamente, insignificante no caso de elementos que foram simplesmente pendurados na parede, pregados ou aparafusados ao solo ou às paredes e cuja remoção deixa apenas no solo ou nas paredes vestígios ou marcas (p. ex., furos de montagem) que são facilmente dissimulados ou reparados.
110. Por exemplo, uma máquina aparafusada ao chão de uma fábrica para que não se mova durante a produção pode ser retirada pela simples remoção dos parafusos do chão. O chão sofrerá, naturalmente, alguns danos quando os parafusos forem removidos, mas tal não prejudicará o edifício ou a construção de forma significativa.
111. O esforço, o tempo ou o custo necessário para reparar o edifício ou a construção pode ser útil para determinar se a alteração é ou não significativa. Também o facto de a remoção do elemento poder causar determinados danos ao próprio elemento pode ser um indicador suplementar, por exemplo, se, uma vez removido, o elemento necessitar de ser reparado, tiver perdido o seu valor ou utilidade ou já não servir o mesmo fim.
112. Por conseguinte, para ser abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 13.º-B, alínea d), a ligação do elemento ao edifício ou à construção deve ser suficientemente forte para criar um espaço que cumpra uma função específica independente do edifício ou da construção e cuja remoção seja suscetível de causar danos significativos ao edifício ou à construção e, eventualmente, ao próprio elemento removido.

**2.2.4.3. Qual é a interação entre as alíneas b), c) e d) do artigo 13.º-B?**

113. Tal como mencionado no [n.º 46](#), as quatro categorias enumeradas no artigo 13.º-B não devem ser consideradas mutuamente exclusivas, o que significa que alguns bens podem ser abrangidos por mais de uma categoria.
114. No entanto, embora a alínea b) do artigo 13.º-B, que diz respeito a edifícios construídos ou construções, inclua elementos que estão a ser «incorporados» no edifício ou na construção durante o seu processo de construção/renovação/alteração (p. ex., tijolos, cimento, betão, colunas, vigas), a alínea c) inclui elementos que são «instalados» no edifício ou na construção (para uma explicação sobre o significado da expressão instalação de um elemento, ver o [n.º 86](#)).
115. Elementos «integrados» são componentes da estrutura de um edifício ou construção (paredes, pavimentos, estrutura, etc.). Os elementos «incorporados» incluem igualmente os elementos que são construídos como infraestrutura ou superestrutura de um edifício ou de uma construção, por exemplo, a instalação sanitária principal (p. ex., redes de esgotos, condutas de água, ligação à rede de esgotos, sistemas de drenagem), a instalação principal de aquecimento/

**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**

---

refrigeração/ventilação (p. ex., tubos de aquecimento/refrigeração, condutas de ventilação), a instalação elétrica principal (cablagem interna), a instalação principal do sistema de automatização da habitação/do edifício, etc.

116. Os elementos «instalados» não fazem parte da estrutura principal de um edifício ou construção, mesmo que possam fazer parte integrante do mesmo. Destinam-se a completar a estrutura principal do edifício ou da construção de modo a que o mesmo possa ser utilizado para a finalidade para a qual foi concebido.
117. Os elementos, equipamentos ou máquinas referidos na alínea d) são elementos que desempenham uma tarefa ou função específica independente do edifício ou da construção onde estão inseridos. Não visam, mesmo que estejam fisicamente ligados a bens imóveis, uma melhor utilização ou exploração do bem imóvel (como sucederia no caso dos elementos referidos na alínea b) do artigo 13.º-B), mas servem um propósito específico.
118. No entanto, o âmbito de aplicação das alíneas c) e d) pode igualmente sobrepor-se, uma vez que a instalação de um elemento será, em algumas situações, abrangida pela alínea c), bem como pela alínea d). Seria esse o caso quando os elementos fazem parte integrante do edifício ou da construção e não podem ser deslocados sem destruir ou alterar o edifício ou a construção (p. ex., escadas de mármore numa habitação, um armário embutido ou uma cozinha equipada).
119. Por conseguinte, um elemento só teria de ser considerado um bem imóvel quando a sua remoção de um edifício ou construção afetasse a natureza do edifício ou da construção em causa ou a sua integridade física.
120. Poderão surgir dúvidas relativamente à instalação de elementos em partes específicas de um edifício ou construção, tais como painéis solares, por exemplo. Uma vez que podem verificar-se diferentes situações, dependendo da forma como tais elementos são instalados, seria necessário realizar uma análise cuidadosa das circunstâncias a fim de determinar se a instalação satisfaz ou não os critérios previstos no artigo 13.º-B.
121. Em geral, os painéis solares seriam abrangidos pelo artigo 13.º-B, alínea b), uma vez que constituem a infraestrutura do edifício. Para servirem o seu fim específico, que consiste em produzir eletricidade ou calor, tais painéis têm, efetivamente, de estar integrados nas instalações elétricas ou de aquecimento do edifício ou da construção. Quando os painéis solares são instalados num edifício ou numa construção sem fazerem parte da sua infraestrutura, seria necessário determinar se as condições previstas no artigo 13.º-B, alíneas c) ou d), são satisfeitas.
122. Tal como já referido anteriormente, pode acontecer que os bens sejam abrangidos por mais do que uma disposição prevista no artigo 13.º-B. Por exemplo, quando os painéis fotovoltaicos são instalados no telhado de um edifício ou construção, podem igualmente ser abrangidos pelo artigo 13.º-B, alínea c), se se tornarem parte do telhado no sentido de aí estarem incorporados e servirem de telhado. O mesmo aconteceria com as janelas de painéis fotovoltaicos. Normalmente, as paredes dos painéis fotovoltaicos seriam abrangidas pelo artigo 13.º-B, alínea b), uma vez que fazem parte do edifício.
123. Sempre que surjam dúvidas em qualquer outra situação específica que envolva a instalação de um elemento num edifício ou numa construção, deve ser efetuada uma análise caso a caso seguindo um raciocínio semelhante: o elemento faz parte da estrutura nos termos da alínea b), faz parte integrante da mesma nos termos da alínea c) ou está permanentemente instalado na mesma na aceção da alínea d)?

## 2.3. Definição de serviços que têm uma «relação suficientemente direta» com bens imóveis

### Artigo 31.º-A

#### 2.3.1. De que forma interagem os n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 31.º-A? Como devem ser interpretados em conjunto?

124. O artigo 31.º-A visa contribuir para a identificação dos serviços relacionados com bens imóveis, tal como definido no artigo 47.º da Diretiva IVA. O artigo 31.º-A, n.º 1, fornece orientações sobre os serviços que podem ser considerados serviços relacionados com bens imóveis. O artigo 31.º-A, n.º 2, apresenta uma lista de exemplos de serviços que devem ser considerados como relacionados com bens imóveis e, por conseguinte, abrangidos pelo artigo 47.º da Diretiva IVA. O artigo 31.º-A, n.º 3, apresenta uma lista de exemplos de serviços que **não** devem ser considerados como relacionados com bens imóveis e, por conseguinte, não estão abrangidos pelo artigo 47.º da Diretiva IVA.
125. Para determinar se um serviço é considerado como estando relacionado com bens imóveis deve aplicar-se o seguinte raciocínio:
- verificar se o serviço está incluído ao abrigo do artigo 31.º-A, n.º 2 – em caso afirmativo, é abrangido pelo artigo 47.º da Diretiva IVA,
  - analisar se, nos termos do artigo 31.º-A, n.º 3, o serviço é excluído do âmbito de aplicação do artigo 47.º da Diretiva IVA,
  - sempre que o serviço não possa ser incluído em qualquer uma destas duas listas, verificar se o mesmo cumpre qualquer um dos critérios estabelecidos nos termos do artigo 31.º-A, n.º 1.
126. A estrutura do artigo 31.º-A e a interação entre os n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 31.º-A podem ser explicadas pelo contexto histórico desta disposição e pelo desejo de proporcionar segurança jurídica num quadro legislativo caracterizado por disparidades significativas entre as legislações nacionais dos Estados-Membros.
127. Recorde-se que os exemplos enumerados nos n.ºs 2 e 3 do artigo 31.º-A são o resultado de debates do Comité do IVA em que os Estados-Membros, confrontados com interpretações divergentes e riscos de dupla tributação ou de não tributação, chegaram a acordo sobre uma série de orientações numa base *ad hoc*.
128. No processo de adoção do Regulamento de Execução do IVA, as orientações do Comité do IVA foram reexaminadas pelo Conselho e consideradas como uma base sólida para ilustrar o que se entende pelo artigo 31.º-A, n.º 1, e fornecer uma lista de casos que são atualmente abrangidos pelo disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 31.º-A.
129. É importante notar que o artigo 31.º-A, n.º 2, não restringe o âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 1 – apresenta simplesmente situações que o legislador da União considera conformes com o requisito de estarem relacionadas com bens imóveis.
130. Por último, convém sublinhar que a aplicação comum das regras só é possível quando os conceitos<sup>31</sup> jurídicos nacionais são ignorados para efeitos de IVA. Tal é essencial para evitar a dupla tributação ou a não tributação.

31 Ver TJUE, conclusões da advogada-geral Trstenjak no processo C-37/08, *RCI Europe*, nomeadamente o n.º 50.

**Artigo 31.º-A, n.º 1.** 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.

### **2.3.2. Como avaliar a «relação suficientemente direta»?**

- 131. Importa recordar que a regra prevista no artigo 47.º da Diretiva IVA é uma regra específica e não uma exceção às regras gerais previstas nos artigos 44.º e 45.º. Deve ser aplicada com base numa avaliação objetiva das condições previstas na Diretiva IVA e no Regulamento de Execução do IVA<sup>32</sup> (ver também o [ponto 1.4. da parte 1](#)). Esta abordagem é coerente com a lógica das regras relativas ao lugar das prestações, que visa garantir a tributação no lugar do consumo do serviço<sup>33</sup>.
- 132. Para ser abrangido pelo artigo 47.º da Diretiva IVA, um serviço tem de ter uma relação suficientemente direta com os bens imóveis. Uma vez que muitos serviços podem estar relacionados, de uma forma ou de outra, com bens imóveis, há que reconhecer que uma ligação ténue ou acessória não deve ser considerada suficiente para que estes serviços sejam abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 47.º da Diretiva IVA<sup>34</sup>.
- 133. Decorre do que precede que a avaliação da existência de uma «relação suficientemente direta» entre o serviço prestado e o bem imóvel deve ser feita de forma objetiva, com base nos critérios previstos no artigo 31.º-A, n.º 1, alíneas a) e b).
- 134. Os critérios estabelecidos na alínea a) abrangem os serviços cujo resultado provém de bens imóveis (p. ex., a locação de um edifício ou a obtenção do direito de pescar em território delimitado), enquanto, nos termos da alínea b), os bens imóveis são o objeto no centro do serviço neles prestado (p. ex., a reparação de um edifício). Informações adicionais sobre como compreender os critérios previstos no artigo 31.º-A, n.º 1, alíneas a) e b), encontram-se nos [pontos 2.3.6 e 2.3.7](#). Em todo o caso, a prestação deve estar relacionada com um ou vários bens imóveis específicos<sup>35</sup> (ver também o [ponto 1.7](#)).

### **2.3.3. Pode o critério de «relação suficientemente direta» ser satisfeito por serviços prestados à distância/fora do local?**

- 135. A questão de saber se os serviços prestados fora do local/à distância podem ser considerados como estando relacionados com bens imóveis depende da natureza específica do serviço em questão. O facto de o serviço ser prestado (total ou parcialmente) à distância não obsta, por si só, a que o serviço tenha uma relação suficientemente direta com bens imóveis. Cada caso deve ser avaliado de forma objetiva, tendo em conta as circunstâncias factuais em causa, a definição de bem imóvel prevista no artigo 13.º-B e as disposições do artigo 31.º-A.

32 Ver TJUE, processos C-166/05, *Heger Rudi*, e C-41/04, *Levob Verzekeringen e OV Bank*, e conclusões da advogada-geral Trstenjak no processo C-37/08, *RCI Europe*, nomeadamente o n.º 73.

33 Ver TJUE, processo C-37/08, *RCI Europe*, n.º 39.

34 Ver, por exemplo, TJUE, processos C-166/05, *Heger Rudi*, n.ºs 23 e 24, e C-37/08, *RCI Europe*, n.º 36.

35 Ver TJUE, processo C-155/12, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, n.ºs 34 e 35.

#### **2.3.4. O estatuto do destinatário dos serviços afeta a qualificação dos serviços prestados?**

136. O estatuto do destinatário do serviço (isto é, se o mesmo é ou não o proprietário do bem imóvel) não é pertinente para determinar a qualificação do próprio serviço: tudo depende da natureza e das características objetivas do serviço em causa. Por exemplo, é óbvio que um serviço de reparação de uma habitação ou trabalhos de construção estão relacionados com bens imóveis, independentemente de serem prestados ao proprietário, ao arrendatário ou a qualquer ocupante da habitação ou a outro prestador numa cadeia de operações (p. ex., em caso de subcontratação).
137. Além disso, para a aplicação do artigo 47.º da Diretiva IVA, é irrelevante saber se o destinatário é uma empresa ou um consumidor final. Por conseguinte, a qualificação dos serviços prestados não deve ser afetada pelo estatuto do destinatário.

#### **2.3.5. A localização do destinatário dos serviços afeta a qualificação dos serviços?**

138. Esta questão tem de ser abordada da mesma forma que a anterior. O fator decisivo é a natureza do serviço e não a localização do destinatário da prestação. O tratamento para efeitos de IVA do serviço não pode depender do facto de o bem estar localizado dentro ou fora do país onde o proprietário está estabelecido. Cada serviço deve ser avaliado tendo em conta as circunstâncias factuais em causa.

#### **2.3.6. Como compreender o artigo 31.º-A, n.º 1, alínea a)?**

139. O artigo 31.º-A, n.º 1, alínea a), estabelece que os serviços relacionados com bens imóveis têm de derivar de um bem imóvel específico que seja um elemento constitutivo do serviço e constitua um elemento central e essencial para a prestação do serviço. Não é possível prestar tal serviço sem o bem imóvel subjacente, o que implica que o serviço tem de ser prestado em relação a um bem imóvel específico<sup>36</sup>. O resultado de um serviço tem de provir desse bem imóvel. Por outras palavras, o serviço deriva do bem imóvel quando esse bem imóvel é utilizado para prestar o serviço, desde que o bem imóvel em causa constitua o elemento principal e dominante da referida prestação<sup>37</sup>.

#### **2.3.7. Como compreender o artigo 31.º-A, n.º 1, alínea b)?**

140. Considera-se que os serviços têm uma relação suficientemente direta com bens imóveis quando são prestados ou destinados a um bem imóvel e têm por objeto a alteração jurídica ou material desse bem. Por outras palavras, têm de se centrar na alteração do estatuto jurídico e/ou nas características físicas desse bem imóvel.
141. A alteração jurídica de um bem imóvel deve abranger qualquer alteração da situação jurídica desse bem imóvel.
142. O artigo 31.º-A, n.º 1, alínea b), refere-se à alteração física sem qualquer outra especificação. Assim, afigura-se correto supor que qualquer tipo de alteração física de um bem imóvel deve ser suficiente para ser abrangido por esta disposição (incluindo os serviços que procuram evitar qualquer alteração física). Vale a pena notar que a expressão «alteração física» utilizada no artigo 31.º-A,

---

36 Ver também a explicação relativa a uma parcela delimitada do solo contida no [ponto 2.2.1.1.](#) e no [ponto 1.7.](#)

37 Ver TJUE, processo C-166/05, *Heger Rudi*.

n.º 1, alínea b), não deve ser considerada limitada apenas às alterações significativas. Por outras palavras, mesmo as pequenas alterações que resultem numa alteração física de um bem imóvel (isto é, que não envolvam alterações na essência do bem imóvel) devem ser abrangidas pelo artigo 31.º-A, n.º 1, alínea b) (p. ex., a manutenção ou a limpeza de estradas, túneis, pontes, edifícios, etc.).

### **2.3.8. As alíneas a) e b) do artigo 31.º-A, n.º 1, são cumulativas?**

143. As duas disposições das alíneas a) e b) do artigo 31.º-A, n.º 1, **não são** cumulativas. Na prática, é possível que alguns serviços satisfaçam os critérios de ambas as disposições, mas é suficiente que os requisitos de apenas uma das duas sejam satisfeitos para que um serviço possa ser considerado como estando relacionado com bens imóveis.
144. Conforme explicado no [ponto 2.3.1](#), a avaliação do serviço com base nos critérios previstos no artigo 31.º-A, n.º 1, só deve ser realizada quando esse serviço não estiver incluído em nenhuma das duas listas apresentadas no artigo 31.º-A, n.ºs 2 e 3.

### **2.4. Exemplos específicos de serviços relacionados ou não relacionados com bens imóveis**

**Artigo 31.º-A, n.º 2.** O n.º 1 abrange, **em especial**, o seguinte:

#### **2.4.1. A lista que figura no artigo 31.º-A, n.º 2, é indicativa ou exaustiva?**

145. A lista que figura no artigo 31.º-A, n.º 2, é meramente indicativa e apresenta, conforme indica a sua redação («em especial»), exemplos de serviços específicos que o legislador da União considerou como estando relacionados com bens imóveis na aceção do artigo 47.º da Diretiva IVA. Ao fazê-lo, proporciona segurança jurídica em muitos cenários comuns.
146. O artigo 31.º-A, n.º 2, não limita a definição geral do conceito de serviços relacionados com bens imóveis prevista no artigo 31.º-A, n.º 1. Por conseguinte, qualquer situação específica que não tenha sido expressamente abrangida pelo artigo 31.º-A, n.º 2, alíneas a) a q), ou pelo artigo 31.º-A, n.º 3, deve ser avaliada caso a caso, com base nos critérios estabelecidos no artigo 31.º-A, n.º 1.
147. Seguindo a mesma lógica, o legislador da União forneceu igualmente, no artigo 31.º-A, n.º 3, uma lista indicativa de serviços que não devem ser considerados como estando relacionados com bens imóveis (ver o [ponto 2.3.1](#)).

***Para efeitos de simplificação e clareza, as explicações a seguir apresentadas analisam, paralelamente, as definições positiva e negativa dadas de alguns cenários comparáveis sempre que estes são mencionados nos termos do artigo 31.º-A, n.ºs 2 e 3.***

#### **2.4.2. Elaboração de plantas (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea a), e artigo 31.º-A, n.º 3, alínea a))**

**Artigo 31.º-A, n.º 2, alínea a)** A **elaboração de plantas** de um edifício ou de partes de um edifício destinadas a um determinado terreno, independentemente de o edifício estar ou não construído;

**Artigo 31.º-A, n.º 3, alínea a)** A elaboração de plantas de um edifício ou de partes de um edifício desde que não sejam destinadas a um determinado terreno;

**2.4.2.1. Qual o regime jurídico aplicável aos estudos efetuados com respeito a um bem imóvel cuja localização ainda não é conhecida?**

148. A fase preparatória dos trabalhos de construção pode abranger várias etapas (p. ex., o desenvolvimento de projetos conceptuais, a realização de estudos geostacionários, etc.) que estão mais ou menos estreitamente relacionadas com bens imóveis. Alguns serviços desta fase preparatória podem ser prestados enquanto a localização específica dos bens imóveis ainda não for conhecida ou certa.
149. Em tais circunstâncias, quando os serviços forem prestados sem estarem associados a um terreno ou a um bem imóvel específico, tais serviços não podem ser considerados como estando suficientemente relacionados com bens imóveis e são abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 47.º da Diretiva IVA. Tais serviços devem ser tributados de acordo com as regras gerais aplicáveis relativas ao lugar das prestações B2B ou B2C, dependendo do facto de os mesmos serem ou não prestados a empresas ou a consumidores finais, salvo se outra regra específica se aplicar. Só os serviços prestados no que diz respeito a um bem imóvel cuja localização é identificada pelo momento em que o serviço é prestado podem ser abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 47.º (ver também as explicações apresentadas no [ponto 1.7](#)).
150. Nos casos em que os serviços como a elaboração de plantas não são seguidos de trabalhos de construção e não é construído nenhum edifício, tais serviços podem, ainda assim, ser considerados como estando relacionados com bens imóveis desde que tenham sido prestados numa localização claramente identificada. O mesmo poderá igualmente acontecer caso o prestador dos serviços participe num processo de concurso mas não lhe seja adjudicado o contrato.

**2.4.3. Prestação de serviços de fiscalização no local ou de serviços de segurança (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea b))**

Artigo 31.º-A, n.º 2, alínea b) A prestação de serviços de fiscalização no local ou de serviços de segurança;

**2.4.3.1. Quais os serviços abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea b)?**

151. Nos termos do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea b), os serviços de fiscalização no local ou de segurança devem ser considerados serviços relacionados com bens imóveis.
152. Quando foi inicialmente debatida no Comité do IVA em 2011, a fiscalização no local foi apontada como um exemplo dos serviços prestados no quadro da preparação e coordenação dos trabalhos de construção. De facto, é um dos serviços expressamente enumerados no artigo 47.º da Diretiva IVA como um serviço relacionado com bens imóveis.
153. O Regulamento de Execução do IVA aplica o mesmo tratamento fiscal à prestação de serviços de fiscalização no local e de serviços de segurança.
154. Normalmente, a fiscalização no local ou a fiscalização da construção refere-se a serviços prestados no setor da construção, a fim de assegurar que os trabalhos de construção, demolição ou renovação são executados de forma adequada, em conformidade com os requisitos técnicos e legais, respeitam os prazos fixados e o orçamento definido, cumprem as normas regulamentares e de qualidade pertinentes e são apoiadas pela documentação necessária. Trata-se de serviços especializados que envolvem frequentemente a coordenação de diferentes contratantes e visam salvaguardar a conclusão com êxito de um projeto. Parte do serviço de fiscalização pode envolver a presença regular ou permanente de peritos



no local. Outra parte, incluindo as tarefas como o planeamento dos trabalhos, a coordenação dos subcontratantes e o preenchimento e a emissão de documentos, certificados e declarações pode ser efetuada fora do estaleiro de construção.

155. Os serviços de segurança têm um âmbito diferente. Por um lado, podem ser prestados durante a fase preparatória dos trabalhos ou de construção para impedir o furto do equipamento e material armazenado num estaleiro de construção ou danos nos mesmos. Geralmente, tal exigiria a presença no local de guardas de segurança que controlariam o acesso do pessoal e dos prestadores ao local, garantiriam a segurança durante a noite, monitorizariam o local através de câmaras de videovigilância em circuito fechado (monitorização CCTV), etc. Por outro lado, os serviços de segurança podem igualmente ser prestados após a conclusão dos trabalhos de construção ou renovação, a fim de garantir a segurança de edifícios residenciais, comerciais, industriais ou de edifícios de escritórios. Estes serviços podem ser prestados mediante a presença física de guardas de segurança, a instalação de sistemas de segurança no edifício ou ambas.
156. O âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea b), engloba todos estes diferentes cenários. Por conseguinte, quando um prestador assegura a fiscalização ou a segurança de um bem imóvel, independentemente de se tratar de uma construção, um edifício ou apenas um terreno, o artigo 47.º da Diretiva IVA é aplicável. Quando, para garantir a segurança de um bem móvel (p. ex., elementos, equipamentos ou máquinas localizados num edifício, num estaleiro de construção ou num terreno), o prestador tem igualmente de garantir a segurança do próprio bem imóvel, o serviço de segurança será igualmente abrangido pelo artigo 47.º da Diretiva IVA.

**2.4.3.2. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea b), abrange igualmente os serviços prestados à distância?**

157. Tal como explicado acima, nos termos do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea b), a fiscalização está sobretudo relacionada com a fiscalização de estaleiros de construção, enquanto os serviços de segurança podem estar relacionados com estaleiros de construção, bem como com edifícios construídos e construções.
158. A este respeito, e reconhecendo as tecnologias modernas de fiscalização e de segurança, os serviços de fiscalização e de segurança devem receber o mesmo tratamento fiscal para efeitos de IVA, independentemente de serem prestados através da presença física de recursos humanos no local ou de serem prestados à distância (isto é, sem recurso à presença humana física no local), como, por exemplo, recorrendo a meios tecnológicos instalados no local. Tanto para os serviços de fiscalização como para os de segurança, a condição exigida deve ser a de que o bem imóvel é um elemento essencial do serviço prestado. Ao realizar esta avaliação, convém recordar que a regra específica prevista no artigo 47.º da Diretiva IVA visa assegurar a tributação no lugar do consumo e que os serviços relacionados com bens imóveis que são consumidos no lugar onde o imóvel está situado.

**2.4.3.3. A instalação de um sistema de segurança é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea b)?**

159. Para determinar se a instalação de um sistema de segurança deve ser abrangida pelo artigo 47.º da Diretiva IVA é necessário, em primeiro lugar, determinar se a operação é considerada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços.
160. Se a instalação do sistema de segurança fizer parte do acordo de venda de um sistema de segurança, a operação pode receber diferentes qualificações para efeitos de IVA. Pode ser uma entrega de bens com instalação que, nos termos do

**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**

---

artigo 36.º da Diretiva IVA, será tributada quando o sistema de segurança for instalado ou montado. Pode igualmente ser uma prestação de serviços relacionados com bens imóveis quando as condições previstas no artigo 31.º-A, n.º 2, alínea m), são satisfeitas.

161. Se a instalação for realizada como um serviço distinto (independente da entrega do próprio sistema de segurança que seria tributado como uma entrega de bens), deve-se avaliar se as condições previstas no artigo 31.º-A, n.º 2, alínea m), são satisfeitas, isto é, se, após a instalação do sistema de segurança, o mesmo pode ser considerado um bem imóvel na aceção do artigo 13.º-B (ver também o [ponto 2.4.14](#)). As condições previstas no artigo 13.º-B seriam satisfeitas e o serviço de instalação seria considerado como estando relacionado com bens imóveis se:
- i) o sistema de segurança instalado fizesse parte integrante de um edifício ou de uma construção, sem o qual estes não estariam completos (artigo 13.º-B, alínea c)) – tal poderia, por exemplo, ser o caso se o sistema de segurança tivesse sido instalado num estabelecimento prisional ou numa instituição bancária onde os objetos de valor são armazenados,
- ou
- ii) o sistema de segurança estivesse permanentemente instalado num edifício ou numa construção e não pudesse ser deslocado sem destruir ou alterar o edifício ou a construção (artigo 13.º-B, alínea d)) – tal poderia ser o caso em relação a apartamentos ou escritórios.
162. No caso de trabalhos de instalação que façam com que o sistema de segurança se torne parte dos bens imóveis, o serviço é considerado como estando relacionado com bens imóveis. Tal permitiria assegurar a tributação no mesmo local, independentemente de a prestação ser classificada como uma entrega de bens com instalação ou montagem ou como uma prestação de serviços relacionados com bens imóveis.

#### **2.4.4. Construção de edifícios (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea c))**

**Artigo 31.º-A, n.º 2, alínea c)** A **construção de um edifício num terreno**, bem como as obras de construção e demolição efetuadas num edifício ou em partes de um edifício;

##### **2.4.4.1. *Quais as categorias de trabalhos de construção abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea c)?***

163. O âmbito de aplicação desta disposição abrange todos os tipos de trabalhos de construção, incluindo não só a construção de edifícios novos, mas também outros trabalhos de construção, tais como a reconstrução, a alteração, a conversão, o alargamento, a demolição (total ou parcial) de edifícios existentes ou de partes de edifícios (esta lista não é exaustiva e, na prática, alguns serviços podem abranger dois ou mais destes exemplos).

##### **2.4.4.2. *Qual deve ser o tratamento para efeitos de IVA da contratação de pessoal para trabalhos de construção?***

164. É discutível se a contratação de pessoal para a realização de trabalhos de construção é um serviço prestado ou destinado a um bem imóvel e tem por objeto a alteração jurídica ou material desse bem.
165. Por um lado, pode considerar-se que a afetação de pessoal, independentemente de terem ou não sido contratados para efetuar trabalhos de construção, é uma prestação de serviços sujeita às regras gerais relativas ao lugar das prestações e não deve ser considerada como estando relacionada com bens imóveis.

166. Por outro lado, em resposta a uma pergunta semelhante, o artigo 31.º-B prevê uma presunção de que a locação de equipamento tendo em vista a realização de obras em bens imóveis deve ser considerada uma prestação de serviços relacionados com bens imóveis, na medida em que o prestador responsável pela locação do equipamento assume a responsabilidade pela execução das obras. Apesar de não existir nenhuma presunção quanto à contratação de pessoal, poderia argumentar-se que, à semelhança da colocação à disposição de equipamento, a contratação de pessoal pode constituir um serviço relacionado com bens imóveis se o prestador assumir a responsabilidade pela execução das obras.
167. Para garantir um tratamento coerente em termos de IVA para a locação de equipamento e para a contratação de pessoal, 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.

#### **2.4.5. Construção de estruturas permanentes (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea d))**

**Artigo 31.º-A, n.º 2, alínea d)** A **construção de estruturas permanentes num terreno**, bem como as obras de construção e demolição efetuadas em estruturas permanentes, como **condutas de gás, de água, de esgotos e afins**;

##### **2.4.5.1. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea d), é igualmente aplicável à construção de estruturas permanentes fixadas ao fundo fluvial/marinho?**

168. Sim, ao abrigo desta disposição, o termo «terreno» deve ser entendido como qualquer terreno acima ou abaixo do nível do mar, em consonância com a definição prevista no artigo 13.º-B, alínea b).
169. O mesmo pode deduzir-se da jurisprudência do TJUE<sup>38</sup>, segundo a qual a colocação de um cabo no leito do mar deve estar sujeita ao mesmo tratamento fiscal que uma instalação em bens imóveis.

##### **2.4.5.2. Quais os trabalhos de construção e demolição abrangidos pelo artigo 31.º-A, n.º 2, alínea d)?**

170. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea d), complementa o artigo 31.º-A, n.º 2, alínea c), e abrange dois tipos de serviços: por um lado, a construção de estruturas permanentes e, por outro lado, os trabalhos de construção e demolição realizados em estruturas permanentes existentes.
171. Os trabalhos de construção e demolição associados às estruturas permanentes (como condutas) abrangidos pela presente disposição abrangem igualmente a fixação ao solo e a remoção do solo de estruturas permanentes, acima ou abaixo do nível do mar.

38 Ver TJUE, processo C-111/05, *Aktiebolaget NN*.

172. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea d), prevê exemplos explícitos de várias estruturas permanentes, fazendo referência às condutas de gás, de água, de esgotos e afins. Tal como indicado pela redação da disposição, esta lista não é, contudo, exaustiva. Outros exemplos de estruturas permanentes abrangidas pela presente disposição incluem os sistemas de refrigeração e aquecimento.
173. Assim que a estrutura permanente é construída e os trabalhos de construção são concluídos, o recurso a esta estrutura para serviços como o transporte de gás, de água, de esgotos, de eletricidade, etc., não deve ser considerado como estando relacionado com os bens imóveis.
174. No que diz respeito aos trabalhos de manutenção, renovação e reparação de estruturas permanentes, ver o artigo 31.º-A, n.º 2, alínea l).

#### **2.4.6. Os trabalhos efetuados em terrenos e os serviços agrícolas (artigo 31.º-A, n.º 2), alínea e)**

**Artigo 31.º-A, n.º 2, alínea e) Os trabalhos efetuados em terrenos, incluindo serviços agrícolas** tais como a mobilização dos solos, a sementeira, a rega e a fertilização;

##### **2.4.6.1. Quais as categorias de trabalhos e serviços agrícolas abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea e)?**

175. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea e), complementa as disposições anteriores e abrange as obras executadas em terrenos que não a construção ou demolição de edifícios (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea c) e a construção e demolição de outras estruturas permanentes fixadas ao solo (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea d)). Abrange, por exemplo, os trabalhos de valorização de terrenos, tais como o aplanamento antes do início de trabalhos de construção ou a jardinagem paisagística executados num determinado terreno.
176. Inclui igualmente serviços agrícolas. Estes devem ser definidos como serviços prestados com a finalidade de preparar o terreno para o cultivo de culturas ou de cultivar o terreno (p. ex., através da lavra, da colheita, do arroteamento, do abate de árvores).
177. Uma vez que os serviços agrícolas podem abranger um grande leque de atividades, deve ser aplicada uma definição rigorosa para efeitos de IVA nos termos do Regulamento de Execução do IVA. Os serviços agrícolas só devem ser considerados como relacionados com bens imóveis se disserem respeito a trabalhos efetuados em terrenos. Por exemplo, a criação de gado é uma atividade agrícola que não deve ser considerada como relacionada com bens imóveis. Além disso, a triagem, a transformação, a embalagem, a rotulagem e o transporte de culturas após a sua colheita ou de árvores após terem sido cortadas não se qualificariam como serviços relacionados com bens imóveis<sup>39</sup>.

#### **2.4.7. O estudo e avaliação do risco e da integridade (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea f))**

**Artigo 31.º-A, n.º 2, alínea f) O estudo e avaliação do risco e da integridade dos bens imóveis;**

<sup>39</sup> Sempre que tais serviços forem prestados como um pacote, juntamente com um serviço relacionado com bens imóveis, deve avaliar-se se a embalagem deve ser tratada como uma prestação agrupada para efeitos de IVA – ver também o [ponto 1.6.](#)

**2.4.7.1. Qual o objetivo do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea f)?**

178. O artigo 47.º da Diretiva IVA define o lugar das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis e faz expressamente referência aos serviços de peritos. Tal como os serviços de avaliação, o estudo e avaliação do risco e da integridade dos bens imóveis constituem serviços de peritos e, por conseguinte, devem ser tributados no lugar onde o bem imóvel está situado.
179. Serviços de avaliação do risco e da integridade são, por exemplo, os prestados por peritos a companhias de seguros para as ajudar a determinar as condições de um contrato de seguro associado a um edifício. Podem igualmente ser prestados como parte de estudos de viabilidade realizados tendo em vista trabalhos de construção. Tais serviços implicam a avaliação técnica do estado físico e/ou da integridade de um bem imóvel específico, dos seus elementos estruturais, do equipamento, etc. Em alguns casos, podem exigir a realização de visitas ao bem imóvel. No entanto, a presença de peritos no local não é uma condição «per se» para o serviço ser abrangido pelo artigo 31.º-A, n.º 2, alínea f). Outros exemplos de serviços de avaliação do risco e da integridade são as avaliações antissísmicas, o estudo do leito do mar, a avaliação realizada num terreno a fim de determinar se o mesmo é adequado para construção, a avaliação da eficiência energética, a avaliação da documentação relativa à segurança e a conformidade com outras obrigações em matéria de ambiente, saúde ou segurança.
180. Embora o estudo e a avaliação do risco e da integridade possam, por vezes, ser prestados juntamente com serviços de avaliação, os mesmos podem igualmente ser prestados separadamente. Por conseguinte, o legislador da União optou por os abordar individualmente em duas disposições complementares do Regulamento de Execução do IVA (ver o artigo 31.º-A, n.º 2, alínea g)). Tal visa clarificar que não só os serviços de avaliação, mas também outros serviços de peritos que servem propósitos semelhantes, são abrangidos pela regra específica relativa ao lugar das prestações prevista no artigo 47.º da Diretiva IVA.

**2.4.8. Serviços de avaliação (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea g))**

Artigo 31.º-A, n.º 2, alínea g) A **avaliação dos bens imóveis**, incluindo quando tal serviço for necessário para efeitos de seguros, para determinar o valor de um bem utilizado como garantia de um empréstimo ou para avaliar os riscos e danos no âmbito de litígios;

**2.4.8.1. Que serviços que consistem na avaliação dos bens imóveis são abrangidos pelo artigo 31.º-A, n.º 2, alínea g)?**

181. Os serviços de avaliação podem ser prestados em muitas circunstâncias diferentes, sempre que o valor de mercado de um ou vários bens imóveis necessite de ser determinado por razões pessoais, profissionais, jurídicas ou administrativas (p. ex.: a compra, a venda, a contratação de um seguro ou o pagamento de impostos sobre bens imóveis ou a resolução de litígios relacionados com a integridade, a conformidade ou os danos dos bens imóveis).
182. Por conseguinte, o âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea g), abrange todos os serviços de avaliação, independentemente dos propósitos da avaliação. Os exemplos apresentados no artigo 31.º-A, n.º 2, alínea g) (serviços de avaliação para efeitos de seguros, para determinar o valor de um bem utilizado como garantia de um empréstimo ou para avaliar os riscos e danos no âmbito de litígios), são apenas ilustrativos e não constituem uma lista exaustiva, conforme indicado pela utilização da palavra «incluindo» nos termos desta disposição. Os cenários em que o serviço de avaliação faz parte de uma prestação agrupada

devem ser examinados caso a caso, de acordo com a jurisprudência constante<sup>40</sup> do TJUE (ver o [ponto 1.6](#)).

**2.4.8.2. Os serviços de diligência devida podem ser considerados serviços relacionados com bens imóveis na aceção do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea g)?**

183. Os serviços de diligência devida abrangem uma vasta gama de serviços de peritos que consistem na investigação e na análise da situação de uma empresa ou organização antes da realização de uma transação comercial. Normalmente, visam apurar uma lista de factos materiais a fim de identificar eventuais riscos e permitir uma melhor valorização dos ativos da empresa. Podem estar ou não relacionados com bens imóveis e devem ser prestados por peritos que trabalhem em diferentes setores profissionais, tais como auditores, engenheiros, etc. Exemplos de serviços de diligência devida tributária, técnica e ambiental (para obter informações sobre os serviços de diligência devida que são considerados serviços jurídicos, ver o [ponto 2.4.18](#)).

184. Quando a avaliação dos ativos dos bens imóveis fizer parte de um serviço complexo de diligência devida, deve ser realizada uma avaliação para identificar o elemento predominante na prestação. Quando a avaliação do bem imóvel é predominante, o serviço de diligência devida pode ser considerado como estando relacionado com bens imóveis na aceção do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea g) (ver também o [ponto 1.6](#) sobre prestações agrupadas).

**2.4.8.3. O método através do qual é efetuada a avaliação de um bem imóvel é pertinente para a questão de saber se a prestação desse serviço é tratada como estando ou não relacionada com bens imóveis?**

185. O valor de mercado de um bem imóvel pode ser avaliado através de diferentes métodos, tais como o método de comparação direta, o método do valor do capital, o método residual, etc. Alguns destes métodos podem exigir uma inspeção física dos bens imóveis, enquanto outros não. A escolha do método de avaliação não é pertinente por si só para a determinação do lugar da prestação do serviço para efeitos de IVA.

**2.4.9. A locação e o arrendamento de bens imóveis (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea h), e artigo 31.º-A, n.º 3, alínea b))**

Artigo 31.º-A, n.º 2, alínea 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** numa parte específica do bem **afeta ao uso exclusivo** do destinatário;

Artigo 31.º-A, n.º 3, alínea b) A armazenagem de bens num bem imóvel, se nenhuma parte específica desse imóvel for destinada ao uso exclusivo do destinatário;

**2.4.9.1. Como compreender a «locação ou o arrendamento de bens imóveis» para efeitos das regras relativas ao lugar das prestações?**

186. A Diretiva IVA não prevê definições de locação ou arrendamento de bens imóveis. Os conceitos são utilizados tanto para as regras relativas ao lugar das prestações como para as isenções.

187. Segundo jurisprudência assente, a locação ou o arrendamento de bens imóveis consiste essencialmente em conferir a uma parte, durante um período acordado e em contrapartida de remuneração, o direito de ocupar um imóvel como se fosse o

---

<sup>40</sup> Ver TJUE, processos C-425/06, *Part Service*, e C-392/11, *Field Fisher Waterhouse*.

seu proprietário, excluindo qualquer outra pessoa do benefício desse direito<sup>41</sup>. Esta definição abrange os elementos essenciais da «locação e [d]o arrendamento de bens imóveis» e pode ser utilizada para efeitos do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea h). O facto de uma situação específica não ser abrangida pela definição de «locação ou [o] arrendamento de bens imóveis» apresentada pelo TJUE (devido, por exemplo, à não satisfação de uma das condições) não significa que a mesma não possa ser regulada pelo artigo 47.º da Diretiva IVA quando as condições gerais previstas no artigo 31.º-A, n.º 1, estiverem satisfeitas.

188. A locação de bens imóveis só pode ser abrangida pelo artigo 47.º da Diretiva IVA na medida em que seja considerada uma prestação de serviços e não uma entrega de bens ao abrigo da legislação nacional aplicável.

**2.4.9.2. Como deve ser entendida a armazenagem de bens na aceção do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea h), tendo em conta a posição adotada pelo TJUE no processo RR Donnelley?**

189. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea h), considera, de modo geral, os serviços de locação e arrendamento de bens imóveis, com exceção da prestação de serviços publicitários, como estando relacionados com bens imóveis (ver também o [ponto 2.4.20](#) sobre a colocação à disposição de um *stand*). Abrange igualmente, de forma explícita, os serviços que consistem na armazenagem de bens e especifica as condições em que os mesmos devem ser considerados como relacionados com bens imóveis.
190. Para o exemplo específico da armazenagem de bens, o legislador fixou o requisito de que uma parte específica do imóvel onde os bens são armazenados tem de ser destinada ao uso exclusivo do destinatário (isto é, que o espaço onde os bens são armazenados seja identificado, conhecido pelo destinatário e consagrado exclusivamente à satisfação das suas necessidades durante a totalidade do período de vigência do contrato) para que a armazenagem seja considerada como estando relacionada com bens imóveis.
191. No processo *RR Donnelley*, o TJUE indicou ainda que «se, [...] tiver de reconhecer que os beneficiários de tal prestação de armazenagem não têm, por exemplo, direito de acesso à parte do imóvel onde as suas mercadorias estão armazenadas, ou que o bem imóvel sobre o qual ou dentro do qual estas devem ser armazenadas não constitui um elemento central e indispensável da prestação de serviços», a prestação de serviços de armazenagem complexos poderia não ser abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 47.º da Diretiva IVA.
192. Estes dois elementos – o acesso aos bens armazenados e o carácter central e indispensável do bem imóvel para o serviço prestado – são fatores que se destinam a ajudar os órgãos jurisdicionais nacionais na sua avaliação, mas não constituem condições novas e suplementares à prevista no artigo 31.º-A, n.º 2, alínea h). Por conseguinte, a situação em que é atribuído um espaço a um destinatário exclusivamente para efeitos de armazenagem de bens (isto é, um espaço onde apenas esse destinatário pode armazenar bens, com a exceção de qualquer outra pessoa) poderia ser considerada um serviço relacionado com bens imóveis, mesmo que o destinatário só possa aceder a esse espaço em determinados momentos ou sob determinadas condições.

**2.4.9.3. Como devem ser tratados os serviços de armazenagem prestados juntamente com serviços adicionais?**

193. O tratamento para efeitos de IVA de serviços de armazenagem complexos prestados em entrepostos ou noutras instalações dependerá, em primeiro lugar,

---

<sup>41</sup> Ver, por exemplo, TJUE, processos C-174/06, *CO.GE.P.*, n.º 31, e C-270/09, *MacDonald Resorts*, n.º 46.

**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 qualificação dos serviços como uma prestação única ou múltiplas prestações (ver explicações no [ponto 1.6](#)). A este respeito, as explicações fornecidas pelo TJUE no processo *RR Donnelley*<sup>42</sup> são muito claras ao fornecerem orientações sobre a abordagem a seguir.

194. Por conseguinte, deve ser realizado o seguinte teste a fim de determinar o lugar da prestação de um serviço de armazenagem complexo:
- A armazenagem de bens é prestada juntamente com outros serviços que estão tão estreitamente conectados que formam, objetivamente, um serviço único indissociável cuja decomposição teria natureza artificial, sendo o elemento de armazenagem do serviço único, em todo o caso, o elemento principal e o visado pelo destinatário?
  - O serviço de armazenagem é prestado juntamente com outros serviços meramente acessórios que não representam para o cliente um fim em si mesmos, mas apenas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço de armazenagem?
195. Se a resposta a uma destas duas perguntas for afirmativa, a prestação complexa deve ser tratada como uma prestação única. Desde que uma parte específica da instalação de armazenagem seja afetada ao uso exclusivo do destinatário, os serviços indissociáveis (no primeiro caso) e, no segundo caso, todos os componentes da prestação complexa (tanto a armazenagem de bens como os serviços acessórios conexos) devem estar sujeitos a IVA no lugar onde a instalação de armazenagem está situada.

**2.4.10. Prestação de serviços de alojamento (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea i), e artigo 31.º-A, n.º 3, alínea d))**

Artigo 31.º-A, n.º 2, alínea i) A **prestação de serviços de alojamento no setor hoteleiro** ou em setores com funções similares, como os campos de férias ou os terrenos destinados a campismo, incluindo o direito a permanecer num lugar específico resultante da **conversão de direitos de utilização periódica** e direitos afins;

Artigo 31.º-A, n.º 3, alínea 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;

**2.4.10.1. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea i), é igualmente aplicável aos serviços de alojamento prestados fora do setor hoteleiro (p. ex., chalés de férias, casas de férias, trocas de casas de férias, etc.)?**

196. O âmbito do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea i), é amplo: é aplicável não só aos serviços de alojamento em hotéis mas também aos serviços de alojamento «em setores com funções similares, como os campos de férias ou os terrenos destinados a campismo». Tal significa que o tipo ou local de alojamento não é pertinente para a classificação do serviço. O critério importante consiste em saber se o bem imóvel será utilizado ou não para fins de alojamento. Por conseguinte, qualquer serviço de alojamento sujeito a IVA (isto é, considerado uma prestação tributável) pode ser considerado como estando relacionado com bens imóveis na aceção do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea i), independentemente do tipo de alojamento envolvido na prestação do serviço (um quarto de hotel, uma habitação, um *bungalow*, uma casa na árvore, uma iurta, um parque de campismo, etc.).

<sup>42</sup> Ver TJUE, processo C-155/12, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, n.ºs 20 a 25.



**2.4.10.2. Quais os serviços abrangidos pela disposição que estabelece «o direito a permanecer num lugar específico resultante da conversão de direitos de utilização periódica» prevista no artigo 31.º-A, n.º 2, alínea i)?**

197. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea i), confirma que a prestação de serviços de alojamento em hotéis e estabelecimentos semelhantes pode ser considerada uma prestação de serviços relacionados com bens imóveis que deve ser tributada onde o bem imóvel em causa está situado.
198. A mesma disposição esclarece igualmente que os serviços que permitam que um destinatário beneficie de um direito de permanência num local específico (p. ex., num complexo turístico em regime de utilização periódica) em troca dos seus direitos de utilização periódica estão igualmente sujeitos à regra relativa ao lugar das prestações prevista no artigo 47.º da Diretiva IVA.
199. A «conversão de direitos de utilização periódica» (também normalmente denominada intercâmbio de direitos de utilização periódica) refere-se a serviços que permitem aos destinatários exercer, mediante uma contrapartida económica, o direito de utilizar temporariamente um bem imóvel, ficar num hotel ou ocupar um alojamento. Apresenta uma alternativa aos métodos de alojamento mais tradicionais, pelo que não está sujeita ao mesmo tratamento para feitos de IVA que os serviços de alojamento.
200. O TJUE decidiu<sup>43</sup> que «é pacífico que os direitos de utilização periódica constituem direitos sobre bens imóveis, e a sua cessão em permuta do gozo de direitos análogos constitui uma transação conexa com bens imóveis».
201. Na prática, os titulares de direitos de utilização periódica são, geralmente, membros de um grupo ou de uma associação. Um titular de direitos de utilização periódica que pretenda trocar o seu direito pelo direito de outro titular não entraria em contacto direto com essa pessoa, mas antes com o grupo ou a associação cuja atividade consiste em organizar o intercâmbio entre os seus membros mediante uma contrapartida económica.
202. De acordo com o TJUE, o serviço de facilitar, organizar ou permitir o intercâmbio de direitos de utilização periódica é consumido no lugar onde os bens imóveis em relação aos quais os direitos de utilização periódica são objeto de intercâmbio estão situados.
203. Por conseguinte, os serviços prestados por empresas ou associações que administram e organizam o intercâmbio, entre os seus membros, dos seus direitos de utilização periódica (tanto no âmbito de programas tradicionais de intercâmbio de direitos de utilização periódica<sup>44</sup> como no âmbito de programas de intercâmbio de direitos de utilização periódica baseados em pontos<sup>45</sup>), são abrangidos pela disposição que estabelece «o direito a permanecer num lugar específico resultante da conversão de direitos de utilização periódica» prevista no artigo 31.º-A, n.º 2, alínea i).
204. Decorre igualmente do artigo 31.º-A, n.º 3, alínea d), que a intermediação referida na disposição que estabelece um direito de permanecer num lugar específico resultante da conversão de direitos de utilização periódica, por exemplo, facilitando o intercâmbio dos direitos de utilização, pode estar

---

43 Ver TJUE, processo C-37/08, *RCI Europe*, n.º 37.

44 Ver TJUE, processo C-37/08, *RCI Europe*.

45 Ver TJUE, processo C-270/09, *Macdonald Resorts*.

relacionada com bens imóveis (ver o [ponto 2.4.17](#)), desde que o intermediário não esteja a agir em nome e por conta de outrem.

#### **2.4.11. A atribuição e a transmissão de direitos para a utilização da totalidade ou de partes de um bem imóvel (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea j))**

**Artigo 31.º-A, n.º 2, alínea j)** A **atribuição e a transmissão de direitos**, com exceção dos abrangidos pelas alíneas h) e i), para a **utilização da totalidade ou de partes de um bem imóvel**, incluindo a licença para utilizar parte de um bem, como a concessão de **direitos de pesca e de caça** ou o acesso a **salas de espera nos aeroportos**, ou ainda a utilização de uma infraestrutura pela qual são cobradas portagens, por exemplo, **pontes e túneis**;

##### **2.4.11.1. Qual o objetivo do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea j)?**

205. A presente disposição visa complementar o âmbito dos serviços abrangidos pelo artigo 31.º-A, n.º 2, alíneas h) e i), a fim de assegurar um tratamento fiscal coerente dos diferentes tipos de utilização de um bem imóvel. Estas três disposições (artigo 31.º-A, n.º 2, alíneas h), i) e j)) abrangem os serviços que consistem em permitir que um destinatário utilize um bem imóvel sob diferentes condições contratuais (isto é, a locação, o arrendamento e a armazenagem, nos termos do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea h); na prestação de serviços de alojamento nos termos do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea i), e na atribuição e transmissão de outros direitos de utilização de bens imóveis, nos termos do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea j)).
206. Tendo isto em conta e lendo as alíneas j), h) e i) do artigo 31.º-A, n.º 2, em conjunto, é evidente que o âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea j), é maior do que o das outras duas disposições, uma vez que visa englobar serviços «com exceção dos abrangidos pelas alíneas h) e i)». Por conseguinte, o mesmo deve ser aplicado não só aos exemplos que se encontram enumerados na própria disposição (direitos de pesca e de caça, acesso a salas de espera nos aeroportos, utilização de pontes ou túneis sujeitos ao pagamento de portagens), mas também a quaisquer outras atribuições e transmissões semelhantes de direitos para a utilização da totalidade ou de partes de um bem imóvel que não se encontram expressamente mencionadas nas referidas disposições, sempre que as mesmas satisfaçam as condições segundo as quais são consideradas um serviço suficientemente relacionado com bens imóveis.
207. A atribuição e a transmissão de direitos de utilização da totalidade ou de partes de um bem imóvel pode igualmente assumir a forma de um vale de desconto, p. ex., para o pagamento de portagens em autoestradas. Em tais circunstâncias, o lugar da entrega do vale de desconto deve seguir o da entrega subjacente. Sempre que a entrega subjacente esteja suficientemente relacionada com bens imóveis, a venda do vale de desconto deve, por conseguinte, ser tributada no lugar onde o bem imóvel está situado (as infraestruturas de transporte no exemplo acima).

##### **2.4.11.2. Quais os limites ao âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea j)?**

208. O âmbito de aplicação da presente disposição é vasto, mas permanece estritamente limitado pela condição da existência de uma «relação suficientemente direta» entre o serviço e o bem imóvel. Enquanto exemplos como a amarração, a ancoragem, a atracagem, a prestação de serviços de «estacionamento»<sup>46</sup> em instalações portuárias ou aeroportuárias, a concessão de

<sup>46</sup> Ver TJUE, processo C-428/02, *Fonden Marselisborg Lystbådnehavn*.

direitos de utilização de zonas específicas de portos ou aeroportos, etc., seriam abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 47.º da Diretiva IVA, os serviços adicionais prestados separadamente pelo mesmo prestador (p. ex., serviços de limpeza ou de lavandaria propostos aos destinatários para além dos serviços de «estacionamento»; os serviços de telecomunicações, restauração e assistência de restauração prestados em salas de espera VIP de aeroportos; a manutenção de embarcações amarradas em lugares de amarração alugados, etc.) não são abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 47.º apenas pelo facto de serem prestados em portos ou aeroportos. No entanto, se estes mesmos serviços adicionais forem prestados em conjunto, como um pacote com um serviço relacionado com bens imóveis, há que examinar se a embalagem deve ser considerada uma prestação única para efeitos de IVA e tributada em conformidade (ver também as explicações sobre prestações agrupadas referidas no [ponto 1.6](#)).

**2.4.11.3. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea j) é aplicável à partilha de gabinetes?**

209. A partilha de gabinetes é uma prática em desenvolvimento que permite às empresas ou organizações que possuem ou gerem um edifício de escritórios partilhar parte das suas áreas de gabinetes com outras empresas. Tal permite às pessoas que disponibilizam os gabinetes maximizar as receitas dos seus espaços de trabalho e aumentar a sua rede profissional. As empresas ou os profissionais que recorrem a este serviço minimizam as suas despesas de arrendamento e gozam de maior flexibilidade na escolha de um espaço de trabalho com base nas suas necessidades atuais. O serviço pode incluir diferentes componentes que vão desde o simples arrendamento de uma secretária à utilização de uma ampla gama de serviços, tais como a utilização de telefones, fotocopiadoras, impressoras, cozinhas, salas de reunião, etc. Estes podem ser faturados em conjunto, como um pacote de serviços, ou resultar em faturas distintas para o arrendamento básico de uma secretária, por um lado, e para os serviços adicionais, por outro.
210. O lugar das prestações desses serviços depende da sua qualificação como um serviço único ou vários serviços para efeitos de IVA, com base nos critérios definidos pela jurisprudência do TJUE<sup>47</sup>. Para cada prestação única, incluindo as prestações agrupadas consideradas como uma prestação única, há que examinar se a utilização da totalidade ou de partes do bem imóvel (áreas de gabinetes) constitui o elemento central e indispensável do contrato. Sempre que assim seja, o artigo 31.º-A, n.º 2, alínea j), é aplicável e o IVA é devido no Estado-Membro onde os gabinetes estão situados (ver também o [ponto 1.6](#)).

**2.4.11.4. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea j) é aplicável a barcos-casa?**

211. O TJUE decidiu<sup>48</sup> que, em determinadas circunstâncias, os barcos-casa podem ser considerados bens imóveis (ver também as explicações apresentadas no artigo 13.º-B, alínea b)). Este é o caso especialmente quando o barco-casa se encontra imobilizado por meio de amarras que não são facilmente removíveis e que estão fixadas à margem e ao leito de um rio, está fundeado num local delimitado das águas fluviais e está exclusivamente afetado à exploração permanente de uma atividade nesse local, como a exploração de um restaurante-discoteca, por exemplo.
212. Um barco-casa pode igualmente ser considerado um bem imóvel em situações em que, por exemplo, o barco-casa é arrendado para fins de alojamento, de organização de um evento ou de exploração de uma atividade comercial, como a prestação de serviços de restauração, quando o contrato de arrendamento

---

47 Ver TJUE, processos C-155/12, *RR Donelley Global Turnkey Solutions Poland*, n.ºs 20 a 25, e C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, n.ºs 30 e seguintes.

48 Ver TJUE, processo C-532/11, *Leichenich*, n.º 29.

estabelece que o barco só pode ser utilizado quando se encontrar imobilizado por meio de amarras num local delimitado. Muitos barcos-casa não dispõem de meios de autopropulsão e só podem ser deslocados por outros meios, tais como rebocadores ou gruas.

213. Sempre que as condições para que um barco-casa seja considerado um bem imóvel sejam satisfeitas, a atribuição ou transmissão de direitos de utilização da totalidade ou de partes da embarcação em causa pode ser considerada um serviço relacionado com bens imóveis na aceção do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea j).

#### **2.4.12. Manutenção, renovação e reparação de edifícios (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea k))**

**Artigo 31.º-A, n.º 2, alínea k)** A **manutenção, renovação e reparação de um edifício** ou de partes de um edifício, incluindo trabalhos como limpeza, revestimento de pavimentos e paredes com ladrilhos, aplicação de papel em paredes e assentamento de soalhos;

##### **2.4.12.1. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea k), abrange apenas a manutenção, renovação e reparação de edifícios ou também a manutenção, renovação e reparação de diferentes tipos de bens imóveis?**

214. A redação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea k), refere-se claramente apenas a edifícios e partes de edifícios, o que limita o âmbito de aplicação desta disposição a alguns bens imóveis.
215. No entanto, a manutenção, renovação e reparação de outros tipos de bens imóveis podem ter igualmente uma relação suficientemente direta com bens imóveis se forem abrangidas pelo âmbito de aplicação de outras disposições do Regulamento de Execução do IVA, nomeadamente pelo artigo 31.º-A, n.º 2, alíneas l) e n) ou, em termos mais gerais, pelo artigo 31.º-A, n.º 1, alínea b).

##### **2.4.12.2. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea k), abrange apenas a manutenção, renovação e reparação associadas a grandes obras ou é igualmente aplicável aos serviços de limpeza recorrentes, no interior e no exterior de edifícios?**

216. O âmbito de aplicação da presente disposição abrange um amplo leque de serviços. É aplicável a grandes obras de renovação, bem como a serviços de reparação ou manutenção mais limitados. Abrange a limpeza interior e exterior de um edifício e, por conseguinte, os serviços de limpeza de gabinetes.

#### **2.4.13. Manutenção, renovação e reparação de estruturas permanentes (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea l))**

**Artigo 31.º-A, n.º 2, alínea l)** A **manutenção, renovação e reparação de estruturas permanentes**, como condutas de gás, de água, de esgotos e afins;

##### **2.4.13.1. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea l), é aplicável a infraestruturas de telecomunicações?**

217. A fim de ilustrar o conceito de «estruturas permanentes», o artigo 31.º-A, n.º 2, alínea l), apresenta uma lista de exemplos de tais estruturas fazendo referência às condutas de gás, de água e de esgotos. No entanto, esta lista não é limitativa e a disposição aplica-se igualmente a outras estruturas permanentes. Normalmente, estas seriam espaços, infraestruturas ou instalações necessários para a prestação de serviços essenciais e de produtos de base, tais como transporte, eletricidade, aquecimento, abastecimento de água, comunicações, etc.

As estruturas utilizadas para estes fins podem ser enterradas no solo, assentes no solo ou fixadas ao solo de diferentes formas.

218. Por conseguinte, a manutenção, renovação ou reparação de infraestruturas de telecomunicação (p. ex., a substituição de uma rede de cabo instalada no subsolo) pode constituir um serviço abrangido pelo artigo 31.º-A, n.º 2, alínea l).

#### **2.4.14. Instalação ou montagem de máquinas ou equipamentos (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea m), e artigo 31.º-A, n.º 3, alínea f))**

Artigo 31.º-A, n.º 2, alínea m) A **instalação ou montagem de máquinas ou equipamentos** que, após a instalação ou montagem, possam ser considerados bens imóveis;

Artigo 31.º-A, n.º 3, alínea f) A instalação ou montagem, (...) de máquinas ou equipamento que não façam, ou não venham a fazer, parte dos bens imóveis;

##### **2.4.14.1. Como deve o artigo 31.º-A, n.º 2, alínea m), ser interpretado em relação ao disposto nas alíneas c) e d) do artigo 13.º-B?**

219. As alíneas c) e d) do artigo 13.º-B preveem, respetivamente, que «qualquer elemento que tenha sido instalado e faça parte integrante de um edifício ou de uma construção, sem o qual estes não estão completos» e «qualquer elemento, equipamento ou máquina permanentemente instalado num edifício ou numa construção que não possa ser deslocado sem destruir ou alterar o edifício ou a construção» devem ser considerados «bens imóveis». Assim, ambas as disposições fazem referência a bens móveis «instalado[s]» que se transformam em bens imóveis após a sua instalação ou montagem.
220. Por conseguinte, o artigo 31.º-A, n.º 2, alínea m), visa recordar e esclarecer explicitamente que a instalação e montagem de bens móveis que, uma vez instalados ou montados, são considerados bens imóveis, devem ser consideradas serviços relacionados com bens imóveis (ver também as observações relativas à instalação de sistemas de segurança no [ponto 2.4.3.3](#)).
221. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea n), complementa a disposição prevendo a aplicação do mesmo tratamento no que diz respeito à manutenção, reparação, inspeção e fiscalização de tais bens.

##### **2.4.14.2. A partir de que momento do processo de instalação ou montagem de máquinas ou equipamentos estes são considerados bens imóveis?**

222. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea m), abrange o processo de instalação desde o início. Todos os serviços de instalação e montagem realizados no local onde o elemento, equipamento ou máquina será definitivamente instalado ou montado são abrangidos pelo artigo 31.º-A, n.º 2, alínea m). Os serviços de montagem realizados num local diferente antes da entrega dos bens no local de instalação ou montagem não seriam, por exemplo, abrangidos pelo âmbito de aplicação da presente disposição. Além disso, o transporte ou a entrega de tais bens ou das ferramentas ou máquinas necessárias para a instalação ou montagem não seriam abrangidos pela presente disposição.
223. Quaisquer serviços prestados em relação ao elemento, máquina ou equipamento numa jurisdição diferente daquela onde o bem imóvel está situado antes da sua instalação ou montagem devem, em todo o caso, ser considerados como não estando relacionados com bens imóveis.

224. No que se refere a prestações agrupadas (p. ex., em que são incluídos serviços de transporte), deve ser efetuada uma avaliação individual quanto à natureza global do serviço (ver o [ponto 1.6](#)).

#### **2.4.15. Manutenção e reparação, inspeção e fiscalização de máquinas ou equipamentos (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea n), e artigo 31.º-A, n.º 3, alínea f))**

Artigo 31.º-A, n.º 2, alínea n) A **manutenção e reparação, inspeção e fiscalização de máquinas ou equipamentos** no caso de estes poderem ser considerados bens imóveis;

Artigo 31.º-A, n.º 3, alínea f) (...), manutenção e reparação, inspeção e fiscalização de máquinas ou equipamento que não façam, ou não venham a fazer, parte dos bens imóveis;

225. O objetivo da presente disposição é idêntico ao do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea m) (ver acima). Assim que as máquinas ou os equipamentos forem instalados ou montados e considerados, após a respetiva instalação ou montagem, bens imóveis, a manutenção e reparação, inspeção e fiscalização dos serviços prestados no que diz respeito a tais máquinas ou equipamentos devem ser consideradas como estando relacionadas com bens imóveis.

##### **2.4.15.1. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea n), é aplicável a serviços prestados à distância?**

226. As tecnologias modernas permitem que as empresas especializadas prestem, por exemplo, a totalidade ou parte dos seus serviços de inspeção ou fiscalização à distância (isto é, sem estarem fisicamente presentes no local onde as máquinas ou os equipamentos estão situados). Uma vez que a natureza do serviço é a mesma, independentemente dos métodos técnicos utilizados, e que a tecnologia continuará a evoluir ao longo do tempo, o tratamento para efeitos de IVA destes serviços deve ser o mesmo, independentemente do facto de os mesmos exigirem ou não uma intervenção física no local onde as máquinas ou os equipamentos estão situados (ver também o [ponto 1.5](#)).

#### **2.4.16. Gestão de bens imóveis (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea o) e artigo 31.º-A, n.º 3, alínea g))**

Artigo 31.º-A, n.º 2, alínea o) A **gestão de bens imóveis, com exceção da gestão de carteiras** de investimentos imobiliários abrangida pelo n.º 3, alínea g), que consista na exploração de bens imobiliários de natureza comercial, industrial ou residencial pelo proprietário dos bens ou em seu nome;

Artigo 31.º-A, n.º 3, alínea g) A gestão de carteiras de investimentos imobiliários;

##### **2.4.16.1. O que se entende por gestão de bens imóveis na aceção do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea o)?**

227. Nos termos do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea o), o conceito de gestão de bens imóveis engloba a prestação de serviços administrativos a fim de assegurar o bom funcionamento, a manutenção e a utilização de bens imóveis. Normalmente, estes serviços consistem na coordenação da supervisão, limpeza e manutenção dos bens imóveis, na cobrança de rendas, na conservação de registos e na gestão dos pagamentos relativos a despesas correntes, na prestação de serviços publicitários em relação aos bens imóveis em causa, em fazer respeitar as condições do contrato de locação, no estabelecimento de contactos para a mitigação e a resolução de litígios entre o proprietário dos bens imóveis e os prestadores de serviços e/ou arrendatários.

**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**

---

228. O conceito de gestão de bens imóveis é aplicável a qualquer tipo de bens imóveis, independentemente da sua utilização comercial, industrial ou residencial.
229. Embora o âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea o), esteja limitado pela redação da disposição que faz referência apenas à gestão de bens imóveis «pelo proprietário dos bens ou em seu nome», tal não impede que os serviços prestados em nome do arrendatário ou do locatário sejam considerados como relacionados com bens imóveis ao abrigo de outras disposições específicas ou das disposições gerais do Regulamento de Execução do IVA.
230. Além disso, embora a gestão de bens imóveis tenha sido definida pelo legislador da União como tendo uma relação suficientemente direta com bens imóveis, não é esse o caso da gestão de carteiras de investimentos imobiliários, mesmo quando essa carteira inclui bens imóveis.

**2.4.16.2. O que se entende por gestão de carteiras de investimentos imobiliários? A gestão de um único ativo de investimento é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 3, alínea g)?**

231. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea o) e artigo 31.º-A, n.º 3, alínea g), fazem referência à «gestão de carteiras de investimentos imobiliários». Tal demonstra a vontade do legislador da União de excluir esta atividade do âmbito de aplicação dos serviços considerados como relacionados com bens imóveis, uma vez que a gestão de carteiras de investimentos é uma prestação de natureza financeira e, como tal, pode ser considerada uma operação financeira<sup>49</sup>.
232. Esta especificação prevista no Regulamento de Execução do IVA visa estabelecer uma distinção entre a gestão de bens imóveis e a gestão de carteiras e indicar que os serviços de gestão de investimentos não devem ser tratados como relacionados com bens imóveis, mesmo quando a carteira contém bens imóveis. Ao contrário dos serviços de gestão de bens imóveis, que se centram no bom funcionamento e na exploração dos bens imóveis, os serviços de gestão de carteiras cuidam dos interesses financeiros do destinatário e têm como principal objetivo aumentar o valor da sua carteira. Assim, um gestor de carteiras não se encarregaria da gestão diária dos bens imóveis, mas centrar-se-ia antes na análise e fiscalização do mercado e dos ativos do seu cliente, na compra e venda de bens imóveis, no aumento do valor e na procura de novas oportunidades de investimento para o seu cliente, bem como no desenvolvimento de relações com outros investidores.
233. Para efeitos do Regulamento de Execução do IVA, a principal diferença entre a gestão de bens imóveis e a gestão de carteiras reside na utilização que é feita dos bens imóveis em causa. Os bens imóveis podem ser ativos de investimento, tais como investimentos em ouro, títulos, objetos de coleção, obras de arte, antiguidades, embarcações, etc. Sempre que os bens imóveis forem comprados ou vendidos para fins de investimento, os serviços de gestão associados a essa operação (incluindo os serviços de gestão de ativos prestados durante o período de detenção) devem ser tratados como gestão de carteiras e, como tal, os serviços não estariam relacionados com bens imóveis.
234. Na prática, para avaliar se um serviço pode ser considerado como gestão de bens imóveis ou de carteiras, deve analisar-se se o prestador presta ou não ao seu cliente um serviço de investimento. Normalmente, os prestadores que atuam nestes dois setores específicos (agentes imobiliários, por um lado, e fundos de investimento imobiliário, por outro lado, por exemplo) não possuem o mesmo modelo de negócios, não utilizam os mesmos métodos de fixação de preços e não visam os mesmos clientes.

---

49 Ver TJUE, processo C-44/11, *Deutsche Bank AG*, n.º 54.

235. Além disso, o número de bens imóveis abrangidos pelo serviço não é pertinente para o qualificar como gestão de bens imóveis ou de carteiras. Uma vez que a natureza do serviço continua a ser a mesma, independentemente do número de bens imóveis em causa, é possível que, em algumas situações, a gestão de carteiras de investimento imobiliário possa estar relacionada com um único bem imóvel.
236. Em conclusão, a gestão de investimentos (isto é, a gestão de carteiras) não deve ser considerada um serviço relacionado com bens imóveis, mesmo que os investimentos digam respeito a bens imóveis.

#### **2.4.17. Intermediação em operações que envolvam bens imóveis (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea p), e artigo 31.º-A, n.º 3, alínea d)**

**Artigo 31.º-A, n.º 2, alínea p)** 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);

**Artigo 31.º-A, n.º 3, alínea 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;

##### **2.4.17.1. Que atividades de intermediação são consideradas como estando relacionadas com bens imóveis? Qual o âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea p)?**

237. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea p), abrange apenas a intermediação na venda ou na locação ou arrendamento de bens imóveis (para consultar a definição da noção de locação e arrendamento de bens imóveis, ver o [ponto 2.4.9.1](#)) e na constituição ou transferência de determinados direitos ou direitos *reais* sobre bens imóveis (que tem lugar, por exemplo, quando o direito de utilizar uma estrada localizada num bem imóvel de outrem é estabelecido ou transferido). A intermediação na venda, constituição ou transferência de participações e ações cuja posse confira, *de jure* ou *de facto*, a propriedade ou o gozo de um bem imóvel ou de uma fração de um bem imóvel, não é abrangida pela expressão «transferência de determinados direitos [...] sobre bens imóveis» (para mais informações, consultar o [ponto 2.4.18](#)).
238. Tendo presente que os conceitos de direito civil nacional são substancialmente diferentes em relação aos serviços de intermediação e às operações subjacentes, tais conceitos não devem servir como ponto de referência para avaliar se um serviço é abrangido pelo artigo 31.º-A, n.º 2, alínea p).

##### **2.4.17.2. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea p), está limitado apenas aos serviços de intermediação prestados por agentes imobiliários ou é igualmente aplicável a qualquer pessoa envolvida em serviços de intermediação?**

239. O artigo 47.º da Diretiva IVA inclui explicitamente no seu âmbito de aplicação os serviços de peritos e agentes imobiliários. No entanto, os serviços de intermediação abrangidos pelo artigo 31.º-A, n.º 2, alínea p), não estão limitados aos serviços prestados por estas duas profissões. As pessoas ou entidades jurídicas que não são peritos ou agentes imobiliários podem igualmente prestar os serviços mencionados nesta disposição.
240. Tal é confirmado pela redação literal do artigo 47.º da Diretiva IVA, cujo âmbito de aplicação não está limitado a atividades ou profissões específicas. Por conseguinte, outras profissões – como, por exemplo, um gestor de ativos ou um



corretor imobiliário – não devem ser excluídas do âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea p), apenas por não serem explicitamente mencionadas no artigo 47.º da Diretiva IVA. O que é decisivo é o tipo de serviços efetivamente prestados pelo intermediário, e não a sua profissão.

**2.4.17.3. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea p), abrange igualmente as prestações em que a venda, a locação, o arrendamento, a constituição ou a transferência de determinados direitos ou de direitos reais sobre bens imóveis não se concretiza?**

241. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea p), será igualmente aplicável mesmo quando a venda, a locação, o arrendamento, a constituição ou a transferência de determinados direitos ou de direitos reais sobre bens imóveis acaba por não se concretizar.

**2.4.17.4. Por que razão o artigo 31.º-A, n.º 3, alínea d), sublinha a condição «se o intermediário agir em nome e por conta de outra pessoa»?**

242. O artigo 31.º prevê que, para a intermediação na prestação de serviços de alojamento no setor hoteleiro e em setores similares, quando um intermediário age em nome e por conta de outra pessoa, o artigo 44.<sup>50</sup> ou o artigo 46.<sup>51</sup> da Diretiva IVA é aplicável. Por outras palavras, para os serviços mencionados no artigo 31.º, o artigo 47.º da Diretiva IVA não é aplicável.

243. Consequentemente, a fim de evitar uma contradição, o artigo 31.º-A, n.º 3, alínea d), exclui do âmbito dos serviços relacionados com bens imóveis 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.

244. Convém sublinhar que, quando um sujeito passivo age em nome próprio, não é tratado como um intermediário, mas como um prestador, em conformidade com o artigo 28.º (ou com os artigos 306.º e seguintes, se for caso disso) da Diretiva IVA. Por conseguinte, tal prestação não é abrangida pelo artigo 31.º-A, n.º 3, alínea d).

**2.4.17.5. Como devem ser tratadas as situações em que os serviços de intermediação referidos no artigo 31.º-A, n.º 2, alínea p), incluem vários elementos (como a investigação, a criação de ligações, a criação do sítio Web, a prospeção e a análise das qualidades do bem imóvel)?**

245. É possível que outros serviços estejam incluídos na prestação realizada por uma empresa que preste serviços de intermediação. No caso de prestações complexas, cada caso deve ser avaliado com base nos respetivos méritos. Segundo jurisprudência assente do TJUE, sempre que uma operação é constituída por vários elementos que são tratados como uma prestação única, há que identificar a prestação principal. Apenas quando o elemento principal for identificado como intermediação na venda ou na locação ou arrendamento de bens imóveis, ou na constituição ou transferência de determinados direitos ou direitos *reais* sobre bens imóveis, pode o serviço, na sua totalidade, ser abrangido pelo artigo 31.º-A, n.º 2, alínea p). Em seguida, a prestação intermediária única é considerada como estando relacionada com bens imóveis, na aceção do artigo 47.º da Diretiva IVA (ver também o [ponto 1.6](#)).

---

50 No que se refere às prestações B2B, é o lugar a que pertence o destinatário.

51 No que se refere às prestações B2C, é o lugar onde a operação subjacente é tributável.

#### 2.4.18. Serviços jurídicos (artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q), e artigo 31.º-A, n.º 3, alínea h))

**Artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q)** Os serviços jurídicos relacionados com a transferência de um título de propriedade imobiliária, o estabelecimento ou transferência de determinados direitos ou direitos *reais* sobre bens imóveis (equiparados ou não a bens corpóreos), como atividades notariais, ou a elaboração de contratos de compra e venda de bens imóveis, ainda que a operação subjacente que resulta na alteração jurídica da propriedade não se venha a verificar.

**Artigo 31.º-A, n.º 3, alínea h)** Os serviços jurídicos, com exceção dos abrangidos pelo n.º 2, alínea q), relacionados com contratos, designadamente 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, se esses serviços não estiverem especificamente relacionados com a transferência de um título de propriedade imobiliária.

##### 2.4.18.1. **Que critérios permitem determinar se um serviço é abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q), ou do artigo 31.º-A, n.º 3, alínea h)?**

246. A maior parte do trabalho levado a cabo por advogados e outros prestadores de serviços jurídicos pode estar associado a terrenos, edifícios e outras formas de bens imóveis<sup>52</sup>. No entanto, só em algumas situações bem identificadas é que os serviços jurídicos poderão ser considerados como tendo uma relação suficientemente direta com bens imóveis.
247. A fim de serem abrangidos pelo artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q) (e, conseqüentemente, incluídos no âmbito de aplicação do artigo 47.º da Diretiva IVA), os serviços jurídicos têm de estar relacionados com a transferência de um título de propriedade imobiliária, o estabelecimento ou transferência de determinados direitos ou direitos *reais* sobre bens imóveis<sup>53</sup>.
248. Simultaneamente, o artigo 31.º-A, n.º 3, alínea h), estabelece que os serviços jurídicos, com exceção dos abrangidos pelo artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q), que não estiverem especificamente relacionados com a transferência de um título de propriedade imobiliária, não são abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 47.º da Diretiva IVA. Em especial, o artigo 31.º-A, n.º 3, alínea h), menciona o seguinte: o 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.
249. A fim de traçar uma linha divisória entre estas duas disposições, a tónica deve ser colocada nas situações previstas no artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q).
250. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q), abrange os serviços jurídicos relacionados com:
- a transferência de um título de propriedade imobiliária,
  - o estabelecimento ou transferência de determinados direitos sobre bens imóveis (equiparados ou não a bens corpóreos),

52 Ver, por exemplo, TJUE, processos C-166/05, *Heger Rudi*, n.ºs 23 e 24, e C-37/08, *RCI Europe*, n.º 36.

53 A noção de «direitos reais» pode não ser utilizada em alguns sistemas nacionais. Seria útil dispor de orientações para os sujeitos passivos, a nível nacional, que explicassem quais os conceitos nacionais abrangidos pelo âmbito de aplicação da noção de «direitos reais», com vista a permitir a aplicação correta, pelos sujeitos passivos, das disposições do Regulamento de Execução do IVA. Em caso de dupla tributação ou de não tributação, o Comité do IVA deve ser consultado.

**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**

---

- o estabelecimento ou transferência de direitos *reais* sobre bens imóveis (equiparados ou não a bens corpóreos).
251. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q), é aplicável ainda que a operação subjacente que resulta na alteração jurídica da propriedade não se venha a verificar (isto é, não se verifique nenhuma alteração efetiva ao estatuto jurídico da propriedade).
252. Esta disposição apresenta dois exemplos de serviços jurídicos abrangidos pelo artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q): atividades notariais e a elaboração de contratos de compra e venda de bens imóveis. No entanto, é necessário não esquecer que os serviços jurídicos relacionados com a transferência de um título de propriedade imobiliária podem assumir outras formas como, por exemplo, as de serviços jurídicos relacionados com investimentos imobiliários, liquidações (o recebimento de quotas de liquidação como bens imóveis), a elaboração de contratos de construção ou de contratos de locação ou a divisão de bens imóveis em caso de divórcio.
253. O leque de serviços jurídicos que podem ter uma relação com bens imóveis é muito amplo. No entanto, apenas os serviços jurídicos referentes a um dos três pontos enumerados no artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q), devem ser considerados como estando relacionados com bens imóveis. Tal significa que os serviços jurídicos abrangidos pelo artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q), são apenas os relacionados com a alteração jurídica da propriedade. Consequentemente, os serviços jurídicos relacionados com a transferência de um título em algum momento no passado (isto é, o serviço não está relacionado com uma operação atual ou potencial) não podem ser tratados como estando relacionados com bens imóveis. Tal abordagem é confirmada pela referência, na última parte desta disposição, à operação jurídica de alteração do estatuto jurídico da propriedade (ainda que, por fim, a mesma não se venha a verificar).
254. Por conseguinte, os exemplos de serviços jurídicos não abrangidos pelo artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q), incluiriam: aconselhamento jurídico no que se refere às condições contratuais ou a litígios relacionados com a propriedade; aconselhamento fiscal no que se refere a deduções fiscais por investimento a respeito de uma propriedade específica; aconselhamento jurídico no que se refere a impostos associados à transferência de bens imóveis; serviços jurídicos relacionados com a concessão de direitos em penhoras e hipotecas ou serviços relacionados com processos de insolvência.
255. A única exceção a esta regra seria em situações em que tais serviços estejam relacionados com o ato de transferência do título de propriedade imobiliária, o estabelecimento ou transferência de determinados direitos ou direitos *reais* sobre bens imóveis (equiparados ou não a bens corpóreos)<sup>54</sup>.

**2.4.18.2. Os serviços jurídicos relacionados com a celebração de acordos de arrendamento ou locação são considerados como estando relacionados com bens imóveis?**

256. Sempre que os serviços jurídicos consistam na elaboração de um acordo (tal como um acordo de arrendamento ou locação) e a celebração de tal acordo estabeleça ou transfira determinados direitos ou direitos *reais* sobre o bem imóvel em causa, tais serviços devem ser considerados como abrangidos pelo artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q).
257. Além disso, caso um Estado-Membro não considere que um contrato de arrendamento ou locação relativo a um bem imóvel estabelece ou transfere determinados direitos ou direitos *reais* sobre o mesmo, o teste previsto no artigo

---

<sup>54</sup> Ver o [ponto 1.6.](#) no que se refere a prestações agrupadas.

31.º-A, n.º 1, deve ser realizado a fim de verificar se, ainda assim, os serviços jurídicos relacionados com estes dois tipos de contratos devem ser tratados como estando relacionados com bens imóveis. Uma vez que, normalmente, os serviços jurídicos como os contratos de arrendamento ou de locação centram-se num bem imóvel e têm por objetivo a sua alteração jurídica, devem ser considerados como tendo uma relação suficientemente direta com bens imóveis e, por conseguinte, ser abrangidos pelo artigo 47.º da Diretiva IVA. Apenas quando os contratos de arrendamento ou locação estão completamente desvinculados do bem imóvel é que os serviços jurídicos associados a tais contratos podem ser considerados como não tendo uma relação suficientemente direta.

258. É importante, especialmente do ponto de vista de uma abordagem harmonizada por parte dos Estados-Membros, que os serviços jurídicos diretamente relacionados com contratos de arrendamento e locação sejam tratados de maneira uniforme em toda a União Europeia e tributáveis no Estado-Membro onde um bem imóvel está situado.

**2.4.18.3. Como compreender a expressão «alteração jurídica» na aceção do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q)?**

259. A alteração jurídica referida no artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q), refere-se apenas às alterações nele indicadas, isto é, à transferência de um título de propriedade imobiliária; ao estabelecimento ou transferência de determinados direitos sobre bens imóveis (equiparados ou não a bens corpóreos); e ao estabelecimento ou transferência de direitos *reais* sobre bens imóveis (equiparados ou não a bens corpóreos). Consequentemente, outros tipos de alteração jurídica não são abrangidos por esta disposição.

**2.4.18.4. O âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q), está limitado apenas aos serviços jurídicos prestados por advogados e notários?**

260. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q), refere-se a serviços jurídicos, mas não enumera as profissões pelas quais tais serviços devem ser prestados. Por conseguinte, os profissionais que não advogados ou notários não podem ser excluídos da aplicação desta disposição. O que é decisivo é que o prestador responsável pela prestação dos serviços jurídicos seja um sujeito passivo e que tais serviços estejam diretamente relacionados com a transferência de um título de propriedade imobiliária, o estabelecimento ou transferência de determinados direitos ou direitos *reais* sobre bens imóveis (equiparados ou não a bens corpóreos).

**2.4.18.5. Qual o significado da expressão «determinados direitos» na aceção do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q)?**

261. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q), refere-se ao estabelecimento ou transferência de «determinados direitos» sobre bens imóveis. Há que reconhecer que tal formulação visa ter em consideração diferentes conceitos de direitos sobre bens imóveis aplicados em diferentes Estados-Membros.

262. A este respeito, o artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q), não pode ser lido sem estar associado ao artigo 15.º, n.º 2<sup>55</sup>, da Diretiva IVA.

---

55 Esta disposição deixa aos Estados-Membros a possibilidade de alargarem o conceito de bens corpóreos a determinados direitos e direitos *reais* sobre bens imóveis, conferindo ao seu titular o direito de utilização sobre bens imóveis e participações e ações cuja posse confira, de direito ou *de facto*, a propriedade ou o gozo de um bem imóvel ou de uma fração de um bem imóvel.

263. O artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q), só é aplicável a «determinados direitos [...] sobre bens imóveis», bem como a «direitos *reais* sobre bens imóveis» (independentemente de os Estados-Membros terem ou não feito uso da opção prevista no artigo 15.º, n.º 2, da Diretiva IVA que lhes permite considerá-los bens corpóreos).
264. «As participações e ações cuja posse confira, de direito ou *de facto*, a propriedade ou o gozo de um bem imóvel ou de uma fração de um bem imóvel», tal como referido no artigo 15.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA, não são abrangidas pela noção de «determinados direitos» incluída no artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q).
265. Em caso de dúvida, sempre que os serviços jurídicos não sejam abrangidos pelo artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q), nem pelo artigo 31.º-A, n.º 3, alínea h), deve ser realizado o teste para determinar se o serviço cumpre os critérios incluídos na definição prevista no artigo 31.º-A, n.º 1 (para mais informações, consultar o [ponto 2.3](#)).

**2.4.18.6. Os serviços de aconselhamento que exigem a presença no local ou que estão relacionados com um bem imóvel específico são considerados como estando relacionados com bens imóveis na aceção do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q)?**

266. Tal como mencionado anteriormente no [ponto 2.4.18.1](#), regra geral os serviços de aconselhamento não devem ser considerados como sendo abrangidos pelo artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q). O requisito da presença no local para a prestação de um serviço jurídico não é pertinente para a aplicação do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea q).

**2.4.18.7. Os serviços jurídicos relacionados com o financiamento de uma aquisição de bens imóveis ou a consultoria em matéria de investimento são considerados como estando relacionados com bens imóveis?**

267. Nem os serviços jurídicos relacionados com o financiamento de uma aquisição de bens imóveis nem com a consultoria em matéria de investimento são considerados como estando relacionados com bens imóveis, uma vez que não visam diretamente a transferência de um título de propriedade imobiliária, o estabelecimento ou transferência de determinados direitos ou direitos *reais* sobre bens imóveis (equiparados ou não a bens corpóreos).

**2.4.19. Serviços publicitários (artigo 31.º-A, n.º 3, alínea c))**

Artigo 31.º-A, n.º 3, o n.º 1 não abrange o seguinte:

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

**2.4.19.1. O que se entende pela expressão «prestação de serviços publicitários» na aceção do artigo 31.º-A, n.º 3, alínea c)?**

268. Os serviços publicitários podem ser prestados através de meios muito diferentes e em diversos suportes físicos. Os bens imóveis podem constituir um dos suportes possíveis para este tipo de serviço. Quando for este o caso, surge a questão de saber se a utilização de bens imóveis (tais como muros ou em painéis publicitários) como meios físicos de apoio ao serviço é suficiente para que o mesmo possa ser considerado como estando relacionado com bens imóveis.

**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**

---

269. O artigo 31.º-A, n.º 3, alínea c), prevê que os serviços publicitários não devem ser considerados serviços relacionados com bens imóveis, mesmo quando envolvem a utilização de bens imóveis.
270. Tal pode ser explicado pelo facto de, no cenário descrito acima, o bem imóvel (muro ou painel publicitário) ser apenas um suporte de apoio ao serviço, e não o objeto do serviço. O objeto do serviço é a promoção de um produto. Por conseguinte, não existe qualquer relação suficientemente direta entre o serviço publicitário e o bem imóvel que justifique a aplicação do artigo 47.º da Diretiva IVA, independentemente do produto publicitado (p. ex., mesmo em caso de publicidade a uma moradia ou a um apartamento para venda).
271. A prestação de serviços publicitários não deve, naturalmente, ser confundida com o serviço de arrendamento ou locação em que o proprietário do bem imóvel arrendaria um bem imóvel a uma empresa de publicidade que, por sua vez, utilizaria o bem em causa como espaço de publicidade. Este exemplo ilustra duas relações contratuais distintas. Em primeiro lugar, existe um serviço de arrendamento ou locação de bens imóveis que será considerado um serviço relacionado com bens imóveis. Em segundo lugar, existe um serviço de publicidade subsequente prestado pela empresa de publicidade ao seu cliente que não é considerado um serviço relacionado com bens imóveis.

**2.4.19.2. O artigo 31.º-A, n.º 3, alínea c), é igualmente aplicável aos casos em que a publicidade implica uma alteração física dos bens imóveis, como, por exemplo, a pintura de uma parte do edifício?**

272. A redação do artigo 31.º-A, n.º 3, alínea c), não estabelece nenhuma distinção entre as diferentes formas e técnicas de publicidade. Uma vez que a questão fundamental consiste em determinar se o bem imóvel é ou não o objeto do serviço, e a resposta a esta pergunta é a mesma independentemente da técnica utilizada para efeitos de publicidade, deve considerar-se que o artigo 31.º-A, n.º 3, alínea c), é aplicável mesmo quando o serviço implica a pintura de parte de um edifício.
273. No entanto, tal como indicado no [n.º 271](#), cada situação contratual tem de ser avaliada separadamente. Por exemplo, se uma empresa de publicidade prestar um serviço publicitário que envolve a pintura de um muro, tal serviço não estará relacionado com bens imóveis e o IVA cobrado pela empresa de publicidade ao seu cliente deve ser determinado por aplicação das regras gerais pertinentes. No entanto, se a empresa de publicidade celebrar um contrato distinto com um subcontratante que irá, efetivamente pintar o muro para a empresa de publicidade, o serviço prestado pelo pintor à empresa de publicidade é um serviço relacionado com bens imóveis e, por conseguinte, o pintor terá de cobrar o IVA da jurisdição onde o bem imóvel está situado.

**2.4.20. Colocação à disposição de um stand em conjunto com outros serviços afins (artigo 31.º-A, n.º 3, alínea e))**

Artigo 31.º-A, n.º 3, o n.º 1 não abrange o seguinte:

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;

**2.4.20.1. Qual o âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 3, alínea e)?**

274. O artigo 31.º-A, n.º 3, alínea e), abrange as situações em que a colocação à disposição de um *stand* numa feira ou local de exposição é acompanhada de outros serviços afins, definindo-os como não estando relacionados com bens imóveis.
275. Mesmo que a colocação à disposição de um *stand* só seja acompanhada de um serviço afim e os serviços sejam prestados como um pacote, tal é suficiente para que a prestação se insira no âmbito de aplicação do artigo 31.º-A, n.º 3, alínea e), isto é, seja tratada como um serviço não relacionado com bens imóveis. Esta abordagem é necessária para assegurar uma aplicação harmonizada desta disposição em toda a UE com vista a evitar a dupla tributação ou a não tributação.
276. Existem três critérios cumulativos importantes que devem ser respeitados para que o serviço seja considerado como não relacionado com bens imóveis na aceção do artigo 31.º-A, n.º 3, alínea e):
- i) A colocação à disposição de um *stand*;
  - ii) A colocação à disposição de um ou mais serviços afins;
  - iii) Estes serviços afins devem permitir a exposição dos produtos do expositor e promover os seus serviços ou produtos.

**2.4.20.2. Como deve ser definida «a colocação à disposição de um stand» na aceção do artigo 31.º-A, n.º 3, alínea e)?**

277. A «colocação à disposição de um *stand*» consiste na colocação à disposição de um expositor, temporariamente, de uma superfície delimitada e/ou estrutura móvel (por exemplo, uma cabina, uma banca ou um balcão) para efeitos de participação numa exposições ou feira. Este serviço é considerado como não estando relacionado com bens imóveis na aceção do artigo 31.º-A, n.º 3, alínea e), na medida em que o *stand* é colocado à disposição «em conjunto com outros serviços afins», isto é, na medida em que o prestador não se limita a deixar a superfície vazia, prestando antes um pacote de serviços necessário à promoção temporária dos produtos ou da atividade do expositor.
278. Por conseguinte, para efeitos da aplicação do artigo 31.º-A, n.º 3, alínea e), deve ser feita uma distinção entre a simples colocação à disposição de bens imóveis (considerados, na aceção do artigo 31.º-A, n.º 2, alínea h), como relacionados com bens imóveis) e a colocação à disposição de um *stand* em conjunto com outros serviços afins que permitem ao expositor expor os seus produtos (considerados, na aceção do artigo 31.º-A, n.º 3, alínea e), como não relacionados com bens imóveis).
279. Aquando da distinção entre estes dois cenários diferentes, devem ser tidas em conta todas as circunstâncias factuais da operação, incluindo os serviços implicitamente incluídos no contrato, tais como o fornecimento de eletricidade, a ligação à Internet, o aquecimento, a climatização, etc.
280. Em conformidade com o artigo 31.º-A, n.º 3, alínea e), outros serviços afins prestados em conjunto com a colocação à disposição de um *stand* devem permitir ao expositor expor os seus produtos. Os serviços mencionados abrangem 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. Esta lista não é exaustiva, mas meramente ilustrativa. Outros tipos de serviços podem igualmente ser abrangidos pela referência feita no artigo 31.º-A, n.º 3, alínea e),

**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**

---

a serviços afins, desde que os mesmos permitam ao expositor expor os seus produtos.

281. Os serviços devem ser considerados como outros serviços relacionados com a colocação à disposição de um *stand* na aceção do artigo 31.º-A, n.º 3, alínea e), independentemente de serem prestados no âmbito de um contrato (com a colocação à disposição de um stand) ou ao abrigo de contratos distintos celebrados com o mesmo prestador. A aplicação das regras relativas ao lugar das prestações não deve ser prejudicada por uma alteração das disposições contratuais por forma a contornar a tributação numa determinada jurisdição.

**2.4.21. Fornecimento de equipamento para a realização de obras em bens imóveis (artigo 31.º-B)**

**Artigo 31.º-B**

Quando um **equipamento for colocado à disposição** de um destinatário tendo em vista a realização de obras em bens imóveis, essa operação **só é considerada uma prestação de serviços relacionada com bens imóveis se o prestador assumir a responsabilidade** pela execução das obras.

Se for colocado à disposição do destinatário, juntamente com o equipamento, pessoal suficiente para o manobrar tendo em vista a realização das obras, **presume-se que o prestador assumiu a responsabilidade pela sua execução**. A presunção de que o prestador é responsável pela execução das obras **pode ser ilidida por qualquer meio** de facto ou de direito pertinente.

282. O artigo 31.º-B prevê que a locação de equipamento a um destinatário, com ou sem pessoal de acompanhamento, com vista a executar trabalhos num bem imóvel apenas será considerada como um serviço relacionado com bens imóveis se o prestador assumir a responsabilidade pela execução desses trabalhos. Se o equipamento for colocado à disposição do destinatário juntamente com pessoal suficiente para o manobrar, presume-se que o prestador do equipamento assumiu essa responsabilidade. Neste caso, o serviço deve ser tributado no país onde está situado esse bem imóvel.
283. Um exemplo típico de um cenário em que esta disposição poderia ser aplicável é a utilização de andaimes na construção, reparação ou limpeza de edifícios. Se o andaime for simplesmente colocado à disposição ou arrendado a um cliente, este serviço de arrendamento não será considerado um serviço relacionado com bens imóveis. No entanto, se o prestador responsável pela disponibilização do andaime assumir a responsabilidade pela execução dos trabalhos (p. ex., construção, reparação ou limpeza de edifícios), nomeadamente por ter igualmente colocado à disposição pessoal suficiente para a realização dos trabalhos em causa, o serviço será considerado um serviço relacionado com bens imóveis.
284. Em todo o caso, a presunção de responsabilidade por parte do prestador do equipamento incluída no artigo 31.º-B pode ser ilidida por qualquer meio de facto ou de direito pertinente. Geralmente, as disposições contratuais fornecem indicações importantes sobre a pessoa a quem a responsabilidade contratual cabe.



## ANEXO EXCERTOS DA LEGISLAÇÃO PERTINENTE

### **DIRETIVA 2006/112/CE DO CONSELHO (disposição já aplicável)**

#### **Artigo 47.º – Prestações de serviços relacionadas com bens imóveis**

*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 setor hoteleiro ou em setores 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.*

### **REGULAMENTO DE EXECUÇÃO (UE) N.º 1042/2013 DO CONSELHO (disposições que produzirão efeitos a partir de 1 de janeiro de 2017) que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços**

#### **Artigo 13.º-B**

*Para a aplicação da Diretiva 2006/112/CE, 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;*
- b) Qualquer edifício ou construção fixado ao solo ou no solo, acima ou abaixo do nível do mar, que não possa ser facilmente desmantelado ou deslocado;*
- c) Qualquer elemento que tenha sido instalado e faça parte integrante de um edifício ou de uma construção, sem o qual estes não estão completos, tais como portas, janelas, telhados, escadas e elevadores;*
- d) Qualquer elemento, equipamento ou máquina permanentemente instalado num edifício ou numa construção que não possa ser deslocado sem destruir ou alterar o edifício ou a construção.»;*

#### **Artigo 31.º-A**

*1. 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.*

*2. O n.º 1 abrange, em especial, o seguinte:*

- a) A elaboração de plantas de um edifício ou de partes de um edifício destinadas a um determinado terreno, independentemente de o edifício estar ou não construído;*
- b) A prestação de serviços de fiscalização no local ou de serviços de segurança;*
- c) A construção de um edifício num terreno, bem como as obras de construção e demolição efetuadas num edifício ou em partes de um edifício;*

**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**

---

- d) *A construção de estruturas permanentes num terreno, bem como as obras de construção e demolição efetuadas em estruturas permanentes, como condutas de gás, de água, de esgotos e afins;*
- e) *Os trabalhos efetuados em terrenos, incluindo serviços agrícolas tais como a mobilização dos solos, a sementeira, a rega e a fertilização;*
- f) *O estudo e avaliação do risco e da integridade dos bens imóveis;*
- g) *A avaliação dos bens imóveis, incluindo quando tal serviço for necessário para efeitos de seguros, para determinar o valor de um bem utilizado como garantia de um empréstimo ou para avaliar os riscos e danos no âmbito de litígios;*
- 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 numa parte específica do bem afeta ao uso exclusivo do destinatário;*
- i) *A prestação de serviços de alojamento no setor hoteleiro ou em setores com funções similares, como os campos de férias ou os terrenos destinados a campismo, incluindo o direito a permanecer num lugar específico resultante da conversão de direitos de utilização periódica e direitos afins;*
- j) *A atribuição e a transmissão de direitos, com exceção dos abrangidos pelas alíneas h) e i), para a utilização da totalidade ou de partes de um bem imóvel, incluindo a licença para utilizar parte de um bem, como a concessão de direitos de pesca e de caça ou o acesso a salas de espera nos aeroportos, ou ainda a utilização de uma infraestrutura pela qual são cobradas portagens, por exemplo, pontes e túneis;*
- k) *A manutenção, renovação e reparação de um edifício ou de partes de um edifício, incluindo trabalhos como limpeza, revestimento de pavimentos e paredes com ladrilhos, aplicação de papel em paredes e assentamento de soalhos;*
- l) *A manutenção, renovação e reparação de estruturas permanentes, como condutas de gás, de água, de esgotos e afins;*
- m) *A instalação ou montagem de máquinas ou equipamentos que, após a instalação ou montagem, possam ser considerados bens imóveis;*
- n) *A manutenção e reparação, inspeção e fiscalização de máquinas ou equipamentos no caso de estes poderem ser considerados bens imóveis;*
- o) *A gestão de bens imóveis, com exceção da gestão de carteiras de investimentos imobiliários abrangida pelo n.º 3, alínea g), que consista na exploração de bens imobiliários de natureza comercial, industrial ou residencial pelo proprietário dos bens ou em seu nome;*
- p) *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);*
- q) *Os serviços jurídicos relacionados com a transferência de um título de propriedade imobiliária, o estabelecimento ou transferência de determinados direitos ou direitos reais sobre bens imóveis (equiparados ou não a bens corpóreos), como atividades notariais, ou a elaboração de contratos de compra e venda de bens imóveis, ainda que a operação subjacente que resulta na alteração jurídica da propriedade não se venha a verificar.*

3. O n.º 1 não abrange o seguinte:

- a) *A elaboração de plantas de um edifício ou de partes de um edifício desde que não sejam destinadas a um determinado terreno;*
- 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;*

**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**

---

- 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;*
- 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;*
- f) *A instalação ou montagem, manutenção e reparação, inspeção e fiscalização de máquinas ou equipamento que não façam, ou não venham a fazer, parte dos bens imóveis;*
- g) *A gestão de carteiras de investimentos imobiliários;*
- h) *Os serviços jurídicos, com exceção dos abrangidos pelo n.º 2, alínea q), relacionados com contratos, designadamente 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, se esses serviços não estiverem especificamente relacionados com a transferência de um título de propriedade imobiliária.*

**Artigo 31.º-B**

*Quando um equipamento for colocado à disposição de um destinatário tendo em vista a realização de obras em bens imóveis, essa operação só é considerada uma prestação de serviços relacionada com bens imóveis se o prestador assumir a responsabilidade pela execução das obras.*

*Se for colocado à disposição do destinatário, juntamente com o equipamento, pessoal suficiente para o manobrar tendo em vista a realização das obras, presume-se que o prestador assumiu a responsabilidade pela sua execução. A presunção de que o prestador é responsável pela execução das obras pode ser ilidida por qualquer meio de facto ou de direito pertinente.*