

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 9º nº 27 al. d)

Assunto: Isenções - Plataforma de comércio eletrónico global, com uma moeda ou token próprio necessário aos utilizadores para fazerem uso do serviço, o qual é objeto de pré-venda. É um produto virtual não material à semelhança da moeda Bitcoin.

Processo: **nº 12904**, por despacho de 2018-02-15, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

I - Questões colocadas

1. A requerente encontra-se registada, para efeitos de IVA, com a atividade de "Outras atividades relacionadas com as tecnologias da informação e informática" - CAE 62090, desde 21/11/2017, enquadrado como sujeito passivo que efetua operações que conferem direito à dedução, no regime normal, de periodicidade trimestral.

2. Refere que "Pretende construir uma plataforma de comércio electrónico, denominada **MMM** esta plataforma será global e terá uma moeda ou token próprio, token este, necessário aos utilizadores para fazerem uso do serviço", assim, "a pré-venda deste token servirá para ajudar a financiara produção da plataforma".

3. Informa que "token é um produto virtual não material à semelhança da moeda Bitcoin, e será construído em cima do blockchain Ethereum", "(...) são tecnologias de ponta, (...), pelo que importa saber se a venda destes tokens está sujeita a IVA".

4. Nesse âmbito, "os clientes podem vir um pouco de todo o mundo, alguns portugueses, muitos da zona Euro e mais ainda de fora, EUA da china etc.".

5. Assim questiona:

i. "A venda do token está sujeita a IVA?"

ii. "Ou está abrangida pela isenção prevista pelo artº 9º nº 27 alínea d) do CIVA, sendo aplicável a operações que sejam localizadas em território Nacional, por via das regras do artº 6º do CIVA?"

iii. "A isenção é igualmente aplicável nos outros estados membros, tendo em consideração a harmonização existente em IVA?"

iv. "A transmissão de venda da moeda virtual, está incluída no anexo D?"

v. "Esta operação pode ser enquadrada, pelo CIVA, em não tributável pelo artº 6º, nº 9 alínea h), do CIVA, quando o adquirente não é Português (não sujeito passivo)?"

vi. "Se for sujeito passivo aplica-se a regra de autoliquidação?"

vii. "Está sujeito ao MOSS?"

II - Isenção prevista na subalínea d), da alínea 27), do artigo 9º do CIVA

6. No âmbito do Código do IVA, o princípio geral de tributação, consagrado na alínea a), do n.º 1, do artigo 1.º, determina que estão sujeitas a IVA *"as transmissões de bens e prestações de serviços, efetuadas no território nacional, a título oneroso e por um sujeito passivo agindo como tal"*, descrevendo, por sua vez, os artigos 3.º e 4.º do Código, respetivamente, os conceitos de "transmissão de bens" e de "prestação de serviços" para efeitos deste imposto.

7. No entanto, o próprio Código prevê derrogações ao princípio geral de tributação do IVA, nomeadamente, a respetiva subalínea d), da alínea 27), do artigo 9.º do CIVA, que isenta de imposto *"As operações, incluindo a negociação, que tenham por objeto divisas, notas bancárias e moedas, que sejam meios legais de pagamento, com exceção das moedas e notas que não sejam normalmente utilizadas como tal, ou que tenham interesse numismático"*;

8. Esta isenção bem como as demais consignadas no artigo 9.º do CIVA são designadas de simples ou incompletas uma vez que não se encontram previstas no artigo 20.º, do referido Código e traduzem-se, para os sujeitos passivos que praticam tais operações, no facto de não liquidarem imposto nas operações que efetuam, mas em contrapartida, impossibilitam a dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços destinados à sua realização, ficando, deste modo, obrigados, para efeitos do direito à dedução, ao cumprimento do disposto no artigo 23.º do CIVA.

9. A subalínea d), da alínea 27), do artigo 9.º do CIVA tem por base a alínea e), do n.º 1, do artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA), segundo a qual os Estados membros isentam *"As operações, incluindo a negociação, relativas a divisas, papel-moeda e moeda com valor liberatório, com exceção das moedas e notas de coleção, nomeadamente as moedas de ouro, prata ou outro metal, e bem assim as notas que não sejam normalmente utilizadas pelo seu valor liberatório ou que apresentem um interesse numismático"*;

10. A respeito do disposto na alínea e), do n.º 1, do artigo 135 da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), pronunciou-se, no Acórdão de 22 de outubro de 2015, proferido no processo C 264/14 (caso Hedqvist), no âmbito de um litígio que opôs o Skatteverket (Administração Fiscal sueca) a D. Hedqvist, a propósito de um parecer prévio dado pela Comissão de Direito Fiscal (Skatterättsnämnden) sobre a sujeição, ao imposto sobre o valor acrescentado, das operações de câmbio de divisas tradicionais pela divisa virtual «bitcoin», ou vice versa, que D. Hedqvist pretendeu efetuar por intermédio de uma sociedade.

11. De referir, que a "Bitcoin" (nota 1) é uma divisa virtual. É utilizada, principalmente, para efetuar pagamentos na internet quer entre particulares, quer em lojas online, que permite adquirir bens e serviços, não só virtuais mas também reais. Essa divisa virtual não tem um emissor único, sendo diretamente criada numa rede através de um algoritmo especial. O sistema da divisa virtual «bitcoin» autoriza a posse e a transferência anónimas de

montantes de «bitcoins» dentro da rede, por utilizadores que tenham endereços «bitcoin». Um endereço «bitcoin» pode ser comparado a um número de conta bancária.

12. Pelos fundamentos abaixo expostos, o TJUE, em resposta ao diferendo que opôs a Administração Fiscal sueca e um seu cidadão, declarou que:

1) A alínea c) (nota 2), do n.º 1, do artigo 2.º, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que constituem prestações de serviços efetuadas a título oneroso, na aceção dessa disposição, operações, como as em causa no processo principal, que consistem no câmbio de divisas tradicionais por unidades da divisa virtual «bitcoin», e vice versa, efetuadas mediante o pagamento de uma quantia correspondente à margem constituída pela diferença entre, por um lado, o preço pelo qual o operador em causa compra as divisas e, por outro, o preço a que as vende aos seus clientes;

2) A alínea e), do n.º 1, do artigo 135.º, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que prestações de serviços como as em causa no processo principal, que consistem no câmbio de divisas tradicionais por unidades da divisa virtual «bitcoin», e vice versa, efetuadas mediante o pagamento de uma quantia correspondente à margem constituída pela diferença entre, por um lado, o preço pelo qual o operador em causa compra as divisas e, por outro, o preço a que as vende aos seus clientes, constituem operações isentas de imposto sobre o valor acrescentado, na aceção dessa disposição.

13. Deste modo, de acordo com o TJUE, a «bitcoin» é um meio de pagamento utilizado de forma análoga aos meios de pagamento com valor liberatório e, conseqüentemente, estas operações são sujeitas a IVA, ainda que isentas.

14. Nesta perspectiva, e conforme exposição apresentada pela requerente, onde é referido que "token é um produto virtual não material à semelhança da moeda Bitcoin (...)", decorre que, se o token for aceite pelas partes em transação como meio de pagamento alternativo, e tendo como único objetivo ser um meio de pagamento, deve ser aplicada a isenção prevista na subalínea d), da alínea 27), do artigo 9.º do CIVA, sendo no entanto, e conforme também referido pela requerente, aplicável a operações que sejam localizadas em território nacional, face às regras de localização prevista no artigo 6.º do CIVA.

15. A isenção é igualmente aplicável nos outros Estados Membros, tendo em consideração a harmonização existente em IVA.

III - Conceito de Prestações de Serviços Via Eletrónica

16. Com a publicação do Decreto-Lei nº 158/2014, de 24 de outubro, que transpõe para a ordem jurídica interna o artigo 5.º da Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, foi alterada a redação do artigo 6.º do CIVA, relativamente à regra de localização aplicável às prestações de serviços de telecomunicações, serviços de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, efetuadas a não sujeitos passivos.

17. Os n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º afastam a regra geral de localização estabelecida na al. b), do n.º 6 do mesmo artigo, considerando não localizadas ou localizadas no território nacional, respetivamente, certas operações efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos, independentemente do local a partir do qual os serviços são prestados.

18. Com a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 158/2014, a 1 de janeiro de 2015, aos números 9 e 10 do artigo 6.º, foi aditada a alínea h), que contempla as *"prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D"*.

19. O conceito de serviços prestados por via eletrónica é definido no artigo 7.º do Regulamento de Execução (UE) nº 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, onde estão incluídos igualmente exemplos de serviços que são considerados serviços eletrónicos e dos que não são. Além disso, são apresentadas algumas orientações através de uma lista indicativa dos serviços a serem considerados serviços eletrónicos, que estão incluídos no anexo II da Diretiva IVA e mais desenvolvidos no anexo I do Regulamento. As alterações introduzidas no artigo 7.º e no anexo I do Regulamento foram realizadas a fim de alinhá-los com as definições e as listas fornecidas relativamente aos serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão.

20. O Ofício-Circulado n.º 30165, de 26/12/2014, da Direção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado, também veio esclarecer o âmbito de aplicação das regras do artigo 6.º do CIVA pelo Decreto-Lei nº 158/2014, de 24 de outubro, em conjugação com o Regulamento de Execução (UE) nº 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011 (nota 3).

21. O Anexo V, do Ofício-Circulado n.º 30165, de 26/12/2014, apresenta uma lista exemplificativa de operações abrangidas pelo conceito de «serviços prestados por via electrónica», bem como algumas tacitamente excluídas do mesmo.

22. O ponto 3. do referido Ofício-Circulado, sintetiza as alterações às várias disposições do artigo 6.º do CIVA:

i. Os serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica prestados a não sujeitos passivos, estabelecidos ou domiciliados na Comunidade, são localizados no Estado membro de estabelecimento ou domicílio do adquirente, independentemente do local onde se encontre estabelecido o prestador;

ii. Os referidos serviços, prestados a não sujeitos passivos, estabelecidos ou domiciliados fora da Comunidade, não são localizados no território da Comunidade;

iii. Não obstante, em observância do critério da exploração ou utilização efetiva, alguns dos serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e os serviços por via eletrónica prestados a adquirentes estabelecidos ou domiciliados fora da Comunidade, são tributados no território nacional quando aqui forem efetivamente utilizados e o prestador estiver estabelecido neste território;

iv. Mantem-se o critério de localização das prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta,

domicílio no território da Comunidade, para o qual os serviços são prestados (operações B2B/localizadas no Estado membro do adquirente) (nota 4).

23. O Anexo I, do Ofício-Circulado n.º 30165, de 26/12/2014, apresenta um quadro sobre as alterações ao artigo 6.º do CIVA.

IV - Regime do IVA do Mini-Balcão Único (MOSS)

24. Face a estas regras de localizações, previstas no artigo 6.º do CIVA, o local de tributação das prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica efetuados por sujeitos passivos a pessoas que não são sujeitos passivos, passam a ser o lugar de estabelecimento ou domicílio do adquirente.

25. Nas referidas prestações de serviços, sendo o adquirente um não sujeito passivo de IVA é ao prestador do serviço que cabe sempre a responsabilidade pela liquidação do imposto, mesmo sendo a operação localizada no território do domicílio do adquirente.

26. Para este tipo de serviços, a partir de 1 de janeiro de 2015, é aplicável a alínea h), dos números 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, pelo que a operação é localizada e tributada no lugar onde o adquirente se encontra domiciliado.

27. Tendo em vista facilitar o cumprimento das obrigações respeitantes a estas prestações de serviços foi publicado no Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de outubro, o regime especial do IVA para os sujeitos passivos que efetuem essas prestações de serviços não estabelecidos no Estado onde o adquirente se encontra domiciliado (regime do Mini-Balcão Único - MOSS).

28. O MOSS consiste num regime simplificado de cumprimento na UE das obrigações declarativas e de pagamento relativas a serviços eletrónicos, de telecomunicações, radiodifusão ou televisão, prestados a consumidores, não sujeitos passivos de IVA, estabelecidos ou domiciliados em Estados membros da UE nos quais o prestador desses serviços não esteja estabelecido. Se um prestador optar pelo regime do MOSS deixa de ficar obrigado a registar-se, a entregar as respetivas declarações periódicas e a proceder à entrega do IVA, diretamente em cada um dos Estados membros onde efetue tais prestações de serviços. Se o prestador optar pelo regime do MOSS, o mesmo é aplicável a todas as operações abrangidas pelo regime especial.

29. De referir que, o regime especial de IVA para sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de consumo ou não estabelecidos na Comunidade que prestem serviços de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica a pessoas que não são sujeitos passivos, estabelecidos ou domiciliados na Comunidade, foi objeto de esclarecimento por parte da AT, através do ofício circulado n.º 30164, de 11/12/2014, da Área de Gestão Tributária do IVA - Gabinete do Subdiretor-Geral.

30. Quando o requerente prestar serviços via eletrónica, a não sujeitos passivos, temos as seguintes situações:

- i. Se os destinatários dos serviços forem estabelecidos ou domiciliados na Comunidade mas fora do território nacional, pode o requerente optar pelo registo no regime especial em território nacional (MOSS), para efeitos do cumprimento das obrigações daí decorrentes. Para tal, basta aceder ao portal

da Finanças (www.portaldasfinancas.gov.pt) e selecionar a opção "MOSS - Mini Balcão Único". Caso não faça essa opção, sendo as prestações de serviços não localizadas em território nacional, nos termos da alínea h), do n.º 9, do artigo 6.º do CIVA, o requerente tem de registar-se em cada um dos Estados membros de residência ou domicílio dos respetivos clientes (particulares);

ii. Se os destinatários dos serviços forem estabelecidos ou domiciliados fora da Comunidade, as prestações de serviços também não são localizadas em território nacional, nos termos da alínea h), do n.º 9, do artigo 6.º do CIVA. Nestas situações, para obter informações relativas a obrigações tributárias, deve o requerente contactar os respetivas Administrações competentes, dos respetivos países.

31. No caso de as prestações de serviços em causa serem localizadas e tributadas no território nacional e tratando-se, o prestador de serviços, de um sujeito passivo estabelecido, também, no território nacional, o MOSS não é de aplicar, uma vez que se aplicam as regras gerais do Código do IVA, nomeadamente, as faturas devem cumprir os requisitos contidos no n.º 5, do artigo 36.º, e no n.º 2 do artigo 40.º (no caso das faturas simplificadas), ambos do CIVA. De salientar que a alínea d), do n.º 12, do artigo 6.º do CIVA, também considera localizadas no território nacional, as referidas prestações de serviços, cujo destinatário seja uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da comunidade (sujeito passivo ou não), desde que a exploração efetiva desses serviços tenham lugar no território nacional.

32. As referidas prestações de serviços efetuadas entre sujeitos passivos (B2B) mantêm a regra estabelecida na al. a), do n.º 6, do artigo 6.º do CIVA, isto é, são localizadas e tributadas no local da sede ou estabelecimento estável ou domicílio do adquirente.

Notas:

1-Sobre esta moeda virtual, o Banco de Portugal em <https://www.bportugal.pt>, comunicou em 22/11/2013, que a "Bitcoin não tem qualquer enquadramento legal específico, nem ao nível da criação nem ao nível da utilização, que defina direitos e deveres claros para todas as partes envolvidas no modelo de pagamento. Para mais, como a sua criação é descentralizada, não existindo um "dono do sistema", é difícil definir a jurisdição ao abrigo da qual devem ser estabelecidos procedimentos e regras aplicáveis ao modelo.

No seu relatório, o BCE reconhece a existência da Bitcoin, como um fenómeno de inovação ao nível dos modelos de moeda virtual. No entanto, nem o BCE, nem o Banco de Portugal supervisionam a atividade de emissão ou utilização de Bitcoin, pelo que são atividades não sujeitas a qualquer tipo de supervisão prudencial ou comportamental, em Portugal ou na Europa. A Bitcoin é entendida como um modelo de pagamento de moeda virtual bidireccional, em que a moeda virtual compete com a moeda de curso legal (i.e. euro, dólar)".

2-A alínea c) do n.º 1 do artigo 2º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, estabelece que:

1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

3-Na redação dada pelo Regulamento de Execução (EU) n.º 1042/2013, de 7 de

outubro de 2013.

4-Business to Business.