



COMISSÃO EUROPEIA
DIREÇÃO GERAL
FISCALIDADE E UNIÃO ADUANEIRA
Fiscalidade Indireta e Administração Fiscal
Imposto sobre o Valor Acrescentado

Publicado em 3 de abril de 2014

Notas explicativas
sobre
as alterações relativas ao IVA na UE no que diz
respeito ao lugar das prestações de serviços
de telecomunicações, de radiodifusão e
televisão e de serviços eletrónicos que entram
em vigor em 2015

(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.

O objetivo das notas explicativas é permitir uma melhor compreensão da legislação adotada a nível da UE no que se refere ao IVA. Estas foram preparadas pelos serviços da Comissão e, tal como indicado na declaração de exoneração de responsabilidade na primeira página, não são juridicamente vinculativas.

Estas notas explicativas não são exaustivas. Quer isto dizer que, ainda que forneçam informações detalhadas, alguns elementos não estão incluídos neste documento.

É aconselhável, e até recomendável, a todos os utilizadores das notas explicativas interessados num determinado tema lerem todo o capítulo que diz respeito a esse assunto específico.

- **Porquê notas explicativas?**

O objetivo destas notas explicativas é permitir uma **melhor compreensão da legislação adotada a nível da UE** e, neste caso, 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. Publicadas quase nove meses antes da data de aplicação das novas regras relativas ao lugar das prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços (1 de janeiro de 2015), espera-se que permitam aos Estados-Membros e às empresas prepararem-se melhor e adaptarem-se às novas regras, atempadamente e de uma maneira mais uniforme.

- **Que informação se encontra nas notas explicativas?**

As «notas explicativas» destinam-se a ser vistas como um **instrumento de orientação** que pode ser utilizado para clarificar a aplicação das novas regras relativas ao lugar das prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos. Ajudam a compreender o significado de certas questões referidas nos artigos do Regulamento de Execução n.º 1042/2013.

- **Características das notas explicativas**

As notas explicativas são um trabalho de colaboração: embora sejam emitidas pela Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira (DG TAXUD) para apresentação no seu sítio Web, as notas são o resultado de debates com os Estados-Membros e as empresas. Os Estados-Membros e as empresas contribuíram, primeiro, através do envio das suas sugestões à Comissão e, depois, através de um seminário Fiscalis realizado nos Países Baixos. Por último, os Estados-Membros foram consultados sobre estas no Comité do IVA e as empresas durante uma reunião ad hoc. Não obstante, é importante esclarecer que os serviços da Comissão não estavam vinculados às opiniões expressas quer pelos Estados-Membros quer pelas empresas.

As presentes notas explicativas não são juridicamente vinculativas. Trata-se de orientações práticas e informais sobre a forma como a legislação da UE deve ser aplicada com base nos pontos de vista da DG TAXUD. Não representam o ponto de vista da Comissão nem a Comissão está vinculada por quaisquer dos pontos de vista expressos.

As notas explicativas não substituem as orientações do Comité do IVA que tenham o seu próprio papel no processo legislativo. Além disso, o Comité do IVA poderá, no futuro, estabelecer linhas de orientação neste domínio.

Com o tempo, espera-se que a jurisprudência, as orientações do Comité do IVA e a prática venham complementar os pontos de vista apresentados nas notas.

Os Estados-Membros poderão também elaborar os seus próprios guias nacionais para a aplicação das novas regras do IVA relativas ao lugar das prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos.

As notas não são exaustivas: apenas foram incluídas certas questões em relação às quais se considerou desejável facultar explicações.

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

ÍNDICE

1.	ELEMENTOS ESSENCIAIS DAS ALTERAÇÕES RELATIVAS AO IVA NA UE QUE ENTRAM EM VIGOR EM 2015	12
1.1.	Contexto geral	12
1.2.	Operações abrangidas pelas alterações de 2015	12
1.3.	Operações não abrangidas pelas alterações de 2015	13
1.4.	Preparação para as alterações de 2015	13
1.5.	Atos jurídicos aplicáveis.....	14
1.6.	Glossário.....	15
2.	SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES, DE RADIODIFUSÃO E TELEVISÃO E DE SERVIÇOS ELETRÓNICOS (ARTIGOS 6º-A, 6º.B, 7º E ANEXO I).....	17
2.1.	Disposições aplicáveis.....	17
2.2.	Porque houve necessidade de clarificação?.....	17
2.3.	Para que servem as disposições?	18
2.3.1.	Serviços de telecomunicações	18
2.3.2.	Serviços de radiodifusão e televisão.....	18
2.3.3.	Serviços eletrónicos.....	20
2.4.	Questões de pormenor decorrentes da aplicação destas disposições.....	20
2.4.1.	Serviços de telecomunicações	20
2.4.1.1.	Podem os serviços de assistência técnica ser considerados serviços de telecomunicações?	20
2.4.2.	Serviços de radiodifusão e televisão.....	21
2.4.2.1.	Quando são oferecidos os programas «ao público em geral»?	21
2.4.2.2.	Em que situações são os programas considerados de «visualização e audição simultânea»?	21
2.4.2.3.	O que distingue os serviços de radiodifusão e televisão dos programas a pedido?	22
2.4.3.	Serviços eletrónicos.....	22
2.4.3.1.	Podem os serviços de comparação de preços e sítios Web semelhantes ser considerados serviços eletrónicos?.....	22
2.4.3.2.	O que não é considerado serviço eletrónico: determinados serviços de carácter material reservados em linha.	22
2.4.3.3.	A referência a «reservados em linha» abrange as reservas efetuadas através de qualquer dispositivo?	23
2.4.4.	Todos os três serviços em geral.....	23

2.4.4.1.	E se os serviços forem agrupados com outras prestações?.....	23
3.	SERVIÇOS ELETRÓNICOS E TELEFÓNICOS PRESTADOS ATRAVÉS DA INTERNET E FORNECIDOS POR UM INTERMEDIÁRIO (ARTIGO 9.º-A)	24
3.1.	Disposição aplicável.....	24
3.2.	Antecedentes:	24
3.3.	Porque houve necessidade de clarificação?.....	24
3.4.	Para que serve a disposição?	25
3.4.1.	Presunção prevista	25
3.4.2.	Ilisão da presunção	26
3.4.3.	Aplicação da presunção – indicadores pormenorizados.....	29
3.4.4.	Em que situações se exclui a aplicação da presunção – processamento dos pagamentos.....	34
3.4.5.	Condições para a ilisão da presunção	35
3.4.6.	Em que situações não pode ser refutada a presunção.....	36
3.4.7.	Como proceder quando pelo menos um intermediário na cadeia ilide a presunção?	37
3.4.8.	De que modo é a presunção aplicável em relação aos serviços telefónicos prestados através da Internet?	45
3.5.	Questões de pormenor decorrentes da presente disposição.....	45
3.5.1.	Em que situações se aplica o artigo 9.º-A? – o quadro.....	45
3.5.2.	Porque não está esta presunção colocada junto das outras?	46
3.5.3.	Porque não abrange esta presunção os serviços de radiodifusão e televisão?	46
3.5.4.	O que são redes de telecomunicações?.....	47
3.5.5.	O que é uma interface ou um portal?.....	47
4.	LUGAR DE ESTABELECIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS QUE NÃO SÃO SUJEITOS PASSIVOS (ARTIGO 13.º-A)	48
4.1.	Disposição aplicável.....	48
4.2.	Antecedentes:	48
4.3.	Porque houve necessidade de clarificação?.....	48
4.4.	Para que serve a disposição?	49
5.	ESTATUTO DO DESTINATÁRIO QUE NÃO COMUNICA O SEU NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO IVA (ARTIGO 18.º)	50
5.1.	Disposição aplicável.....	50
5.2.	Antecedentes:	50
5.3.	Porque houve necessidade de clarificação?.....	50

5.4.	Para que serve a disposição?	51
5.5.	Questões de pormenor decorrentes da presente disposição.....	52
5.5.1.	Está o prestador obrigado a tratar um destinatário sem número de identificação IVA como consumidor final?.....	52
5.5.2.	Como deve o prestador tratar um destinatário estabelecido fora da UE?	52
5.5.3.	Qual a razão para ter sido utilizado «pode» em vez de «deve» no artigo 18.º, n.º 2?.....	52
5.5.4.	Quais as consequências no caso de o prestador decidir não beneficiar da opção incluída no artigo 18.º, n.º 2, segundo parágrafo?.....	53
5.5.5.	O que teria o prestador de fazer no caso de o destinatário lhe comunicar, posteriormente, o seu número de identificação IVA?	53
5.5.6.	Quando deve o destinatário comunicar o seu número de identificação IVA?.....	53
5.5.7.	Pode um destinatário que seja um sujeito passivo, mas que tenha sido tratado pelo prestador como um sujeito não passivo, recuperar o IVA a si cobrado pelo prestador?	53
5.5.8.	O que deve ser feito quando um destinatário comunica um número de identificação IVA, mas o prestador tem dúvidas quanto ao estatuto ou à qualidade em que atua?.....	54
5.5.9.	Existe alguma contradição entre a opção prevista no artigo 18.º, n.º 2, segundo parágrafo, e a obrigação existente em alguns Estados-Membros de incluir o número de identificação IVA na fatura para que o prestador possa não cobrar IVA no que respeita às prestações de serviços transfronteiriças?	54
6.	DESTINATÁRIOS ESTABELECIDOS OU RESIDENTES EM MAIS DO QUE UM PAÍS (ARTIGO 24.º).....	55
6.1.	Disposição aplicável.....	55
6.2.	Antecedentes:	55
6.3.	Porque houve necessidade de clarificação?.....	55
6.4.	Para que serve a disposição?	55
6.5.	Questões de pormenor decorrentes da presente disposição.....	56
6.5.1.	Como devem ser aplicadas as presunções dispostas nos artigos 24.º-A e 24.º-B no caso de o destinatário estar estabelecido ou residir em mais do que um país?	56
6.5.2.	Como deve o artigo 24.º-F, que trata os elementos de prova, ser aplicado no caso de o destinatário estar estabelecido ou residir em mais do que um país?	56
7.	PRESUNÇÕES RELATIVAS À LOCALIZAÇÃO DO DESTINATÁRIO (ARTIGOS 24.º-A E 24.º-B).....	57

7.1.	Disposições aplicáveis.....	57
7.2.	Antecedentes:	57
7.3.	Porque houve necessidade de clarificação?.....	57
7.4.	Para que servem as disposições?	58
7.4.1.	Presunção aplicável para as prestações B2B e B2C	58
7.4.1.1.	Prestações digitais numa localização física do prestador	59
7.4.1.2.	Prestações digitais na localização física do prestador a bordo de meios de transporte.....	60
7.4.2.	Presunções aplicáveis apenas a prestações B2C	61
7.4.2.1.	Prestações digitais através de uma linha fixa	62
7.4.2.2.	Prestações digitais através de redes móveis	62
7.4.2.3.	Prestações digitais utilizando um descodificador.....	63
7.4.2.4.	Outras prestações digitais	63
7.5.	Questões de pormenor decorrentes da aplicação destas disposições.....	64
7.5.1.	Qual a interação entre as diferentes presunções? – o quadro	64
7.5.2.	O que significa uma zona wi-fi?.....	65
7.5.3.	São os serviços pré-pagos abrangidos pela presunção para a prestação numa localização física?.....	65
7.5.4.	Que presunção prevalece na eventualidade de surgir um conflito entre presunções?	66
7.5.5.	Como devem ser tratadas as prestações fornecidas através de um cartão SIM, cujo código de país atribuído abrange igualmente territórios onde o regime do IVA da União Europeia não é aplicável?.....	66
7.5.6.	Como interpretar a referência a uma «linha fixa»?	67
8.	ILISÃO DAS PRESUNÇÕES (ARTIGO 24.º-D)	68
8.1.	Disposição aplicável.....	68
8.2.	Antecedentes:	68
8.3.	Porque houve necessidade de clarificação?.....	68
8.4.	Para que serve a disposição?	68
8.4.1.	Ilisão pelo prestador	68
8.4.2.	Ilisão por uma administração fiscal.....	69
8.5.	Questões de pormenor decorrentes da presente disposição.....	70
8.5.1.	Quando uma presunção é aplicável, é o prestador obrigado a procurar mais provas?.....	70
8.5.2.	Podem as presunções ser sempre ilididas?	70

8.5.3.	É possível ilidir a presunção prevista no artigo 24.º-A quando a prestação é feita a um sujeito passivo?.....	71
8.5.4.	Pode a presunção estabelecida no artigo 24.º-A ser ilidida no caso de um Estado-Membro aplicar a regra da utilização e exploração efetivas prevista no artigo 59.º-A da Diretiva IVA?.....	71
9.	ELEMENTOS DE PROVA PARA A IDENTIFICAÇÃO DA LOCALIZAÇÃO DO DESTINATÁRIO E ILISÃO DAS PRESUNÇÕES (ARTIGO 24.º-F)	73
9.1.	Disposições aplicáveis.....	73
9.2.	Antecedentes:	73
9.3.	Porque houve necessidade de clarificação?.....	73
9.4.	Para que serve a disposição?	73
9.5.	As questões decorrentes da disposição.....	74
9.5.1.	O que compreendem «outras informações comerciais pertinentes»?.....	74
9.5.2.	O que pode e o que não pode ser considerado como um «endereço de faturação»?	75
9.5.3.	Qual a relação entre o artigo 24.º-F (lista de elementos de prova) e artigo 24.º-D, n.º 1, (ilusão de uma presunção específica pelo prestador)?	75
9.5.4.	Qual o grau de pormenor necessário para o prestador verificar os elementos de prova?.....	76
9.5.5.	Em que situações são necessários dois elementos de prova não contraditórios e em que situações são necessários três?.....	76
9.5.6.	E se os elementos de prova forem contraditórios?	77
9.5.7.	E se o prestador não tiver dois elementos de prova não contraditórios no contexto do artigo 24.º-B, alínea d)?.....	77
9.5.8.	Quais são os indicadores de utilização indevida ou abusiva por parte de um prestador referidos no artigo 24.º-D, n.º 2?	78
9.5.9.	Em que medida pode o prestador basear-se nas informações fornecidas por terceiros (nomeadamente, um prestador de serviços de pagamento)?.....	78
9.5.10.	Aplicação das regras de proteção de dados à luz das alterações relativas ao IVA que entrarão em vigor em 2015.....	78
10.	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NO SETOR HOTELEIRO E SETORES COM FUNÇÕES SIMILARES (ARTIGO 31.º-C)	80
10.1.	Disposição aplicável.....	80
10.2.	Porque houve necessidade de clarificação?.....	80
10.3.	Para que serve a disposição?	80
11.	DISTRIBUIÇÃO DE BILHETES POR UM INTERMEDIÁRIO (ARTIGO 33.º-A)	81

11.1. Disposição aplicável.....	81
11.2. Antecedentes:	81
11.3. Porque houve necessidade de clarificação?.....	81
11.4. Para que serve a disposição?	81
11.5. Questões de pormenor decorrentes da presente disposição.....	82
11.5.1. Onde devem os bilhetes reservados em linha ser tributados?	82
12. MEDIDAS DE TRANSIÇÃO (ARTIGO 2.º DO REGULAMENTO 1042/2013).....	83
12.1. Disposição aplicável.....	83
12.2. Antecedentes:	83
12.3. Porque houve necessidade de clarificação?.....	83
12.4. Para que serve a disposição?	83
12.5. Questões de pormenor decorrentes da presente disposição.....	84
12.5.1. Pagamentos por conta efetuadas antes da prestação ter lugar	84
12.5.2. Qual o impacto da emissão de uma fatura sobre o lugar das prestações?.....	85
12.5.3. Qual o nível de elementos de prova necessário por forma a mostrar que um facto gerador ocorreu ou que um pagamento foi efetuado antes de 1 de janeiro de 2015?	85
12.5.4. Lista de exemplos	86
13. DISPOSIÇÕES JURÍDICAS APLICÁVEIS	88
13.1. Diretiva IVA.....	88
13.2. Regulamento de Execução do IVA	89
13.3. Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013	98

1. ELEMENTOS ESSENCIAIS DAS ALTERAÇÕES RELATIVAS AO IVA NA UE QUE ENTRAM EM VIGOR EM 2015

1.1. Contexto geral

A partir de 1 de janeiro de 2015, todas as prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos serão tributáveis no lugar a que o destinatário pertence. Com vista a garantir a correta tributação destes serviços, as empresas da UE e de países terceiros deverão determinar o estatuto do seu destinatário (se se trata de um sujeito passivo ou não) e o local a que pertence (a que país da UE ou fora da UE).

Esta modificação decorre das alterações das regras relativas ao lugar das prestações de serviços no sistema do IVA na UE, aprovado em 2008 como parte do «Pacote IVA»¹.

A razão subjacente a estas alterações prendeu-se com a tentativa de adaptar o tratamento do IVA aos princípios fundamentais do mesmo, cujas receitas, enquanto imposto sobre o consumo, deveriam reverter para o Estado-Membro no qual os bens ou serviços são consumidos.

No que respeita às empresas de países terceiros que prestam serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou de serviços eletrónicos a destinatários na União Europeia, as regras vigentes já asseguram que a tributação é realizada no país a que pertence o destinatário.

Até ao final de 2014, as prestações de serviços entre empresas e consumidores (B2C) da União Europeia são tributadas no país do prestador. Isto significa que, no que se refere às prestações efetuadas a consumidores finais, as empresas estabelecidas em Estados-Membros que apliquem taxas de IVA mais reduzidas têm uma vantagem competitiva sobre as empresas estabelecidas noutros Estados-Membros. As novas regras de tributação com base no país a que pertence o destinatário garantirão, a partir de 2015, condições equitativas e deverão igualmente assegurar que as receitas do IVA são atribuídas ao Estado-Membro de consumo.

1.2. Operações abrangidas pelas alterações de 2015

As diferentes partes do Pacote IVA entrarão em vigor no decurso do período 2010-2015. As principais alterações foram introduzidas em 2010 e incluíam duas regras gerais relativamente ao lugar das prestações de serviços – artigos 44.º e 45.º da Diretiva IVA. A parte final do Pacote IVA, relativa aos serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos prestados a consumidores finais, entrará em vigor em 2015.

Nos termos do artigo 44.º, os serviços prestados por uma empresa a outra empresa (B2B) são tributáveis no lugar onde a empresa consumidora se encontra estabelecida. Isto abrange também os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos, pelo que não haverá nenhuma alteração a este respeito em 2015.

¹ [Ver 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 \(JO L 44 de 20.2.2008, p. 11\).](#)

O artigo 45.º prevê que os serviços prestados por uma empresa a um consumidor final (B2C) são tributados no país onde o prestador está estabelecido. Por conseguinte, os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos prestados por um prestador estabelecido na UE a uma pessoa que não seja sujeito passivo que se encontre igualmente estabelecida ou que resida na UE são abrangidos pela regra geral e são tributáveis no país de estabelecimento do prestador. Os artigos 58.º, 59.º e 59.º-B (até 31 de dezembro de 2014) estabelecem que a prestação destes serviços de e para países terceiros é tributada no país em que o destinatário está estabelecido ou reside.

A partir de 1 de janeiro de 2015, com as alterações ao artigo 58.º, a prestação B2C de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos será, em todos os casos, tributável no país do destinatário, independentemente de onde o prestador se encontra estabelecido.

Se os serviços prestados forem efetivamente consumidos fora da União Europeia, os Estados-Membros podem decidir recorrer à regra relativa à utilização e exploração efetivas prevista no artigo 59.º-A, alínea a), e abster-se de tributar o fornecimento. Os Estados-Membros apenas podem aplicar a regra relativa à utilização e exploração efetivas prevista no artigo 59.º-A, alínea b), na tributação dos serviços efetivamente consumidos no âmbito do seu território, se esses serviços forem prestados a destinatários estabelecidos num país terceiro. Esta regra não se aplica aos serviços prestados aos destinatários estabelecidos num país da União Europeia.

1.3. Operações não abrangidas pelas alterações de 2015

A noção de «comércio eletrónico», quando normalmente utilizada, abrange vários tipos de atividade económica, incluindo as prestações de bens ou de serviços efetuadas por via de sistemas eletrónicos, tais como a Internet. Nem todas essas atividades são abrangidas pelas alterações ao IVA que entrarão em vigor em 1 de janeiro de 2015. Nomeadamente, as seguintes atividades não são abrangidas por estas alterações: 1) a prestação de bens (incluindo a venda à distância) em que apenas as encomendas são efetuadas por via de sistemas eletrónicos, e 2) a prestação de serviços que não de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos. Estes tipos de operações não estão incluídos no mini-regime de balcão único.

O âmbito de aplicação das alterações ao IVA de 2015 é limitado e, como já foi explicado, **apenas** abrange os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e os serviços eletrónicos. Essas alterações apenas são pertinentes quando o destinatário é um consumidor final.

1.4. Preparação para as alterações de 2015

Assim que foi aprovado o Pacote IVA, a Comissão tomou várias medidas com o intuito de se chegar a acordo quanto a uma abordagem mais harmonizada a nível da UE no que toca a estas futuras alterações. No que respeita aos serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e aos serviços eletrónicos, a Comissão concentrou-se em preparar o quadro jurídico necessário por forma a garantir uma transição para as novas regras de tributação sem problemas. Este trabalho incidiu sobre o mini-regime de balcão único, o meio que permite ao prestador optar por contabilizar o IVA devido nos Estados-Membros nos quais não está estabelecido, e sobre a aplicação das próprias regras relativas ao lugar da prestação de serviços.

No que se refere ao **mini-regime de balcão único**, os serviços da Comissão elaboraram um guia prático² que foi publicado nas línguas da Comunidade, bem como em japonês, mandarim e russo. Além disso, as recomendações quanto à coordenação da auditoria do mini-regime de balcão único estão em vias de serem elaboradas, sendo que as recomendações relevantes para as empresas serão publicadas no sítio Web da DG TAXUD.

No que diz respeito às **regras relativas ao lugar da prestação de serviços**, o último elemento jurídico deste pacote de medidas necessário para facilitar a aplicação das alterações de 2015 é o 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 (o Regulamento de Execução do IVA)³.

As medidas constantes do Regulamento de Execução do IVA visam apenas a clarificação sobre como devem as regras relativas ao lugar da prestação dos serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos, tal como previstas na Diretiva IVA, ser compreendidas e aplicadas na prática.

Todas as outras regras gerais da Diretiva IVA (por exemplo, no que se refere à aplicação territorial ou ao facto gerador e à exigibilidade do IVA), tal como para qualquer outra prestação de serviços ou bens, continuarão a ser aplicáveis, mas o tratamento correto do IVA destes três serviços dependerá do impacto que as regras específicas relativas ao lugar da prestação de serviços e ao mini-regime de balcão único possam ter.

Durante os debates que conduziram à aprovação do Regulamento n.º 1042/2013, foi amplamente reconhecida a utilidade de explicações mais pormenorizadas para as empresas e os Estados-Membros.

O objetivo destas notas explicativas consiste na apresentação de informações mais pormenorizadas relativamente à aplicação prática das disposições que serão incluídas no Regulamento de Execução do IVA, tendo em conta as alterações quanto ao lugar da prestação de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos que entrarão em vigor em 1 de janeiro de 2015.

1.5. Atos jurídicos aplicáveis

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 (doravante designada «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 (doravante designado «Regulamento de Execução do IVA»);

² [Serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos – Comissão Europeia](#)

³ As disposições relativas aos serviços relacionados com bens imóveis serão aplicáveis apenas a partir de 1 de janeiro de 2017.

- o 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 (doravante designado «Regulamento 1042/2013»).

Todas as disposições jurídicas pertinentes estão citadas no final das notas explicativas na redação aplicável a partir de 1 de janeiro de 2015. As ligações para essas disposições encontram-se no início de cada capítulo.

Sempre que for 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.

1.6. Glossário

O «**regime do IVA**» deve ser entendido como o regime do IVA na UE.

Sempre que nas notas explicativas existir alguma referência ao «**lugar a que pertence o destinatário**» deve entender-se como o lugar (país) onde o destinatário se encontra estabelecido, tem domicílio ou residência habitual. Por vezes é também referido como a «**localização do destinatário**».

Para efeitos das presentes notas explicativas os «**serviços digitais**» abrangem os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e os serviços eletrónicos.

Os «**serviços de radiodifusão e televisão**» devem incluir os serviços de conteúdo áudio e audiovisual, tais como programas de rádio ou televisão fornecidos ao público em geral através de redes de comunicações por e sob a responsabilidade editorial de um prestador de serviços de comunicação social, de visualização e audição simultânea, com base numa grelha de programas (para mais informações consultar o [ponto 2.3.2](#)).

Os «**serviços prestados por via eletrónica**» (doravante designados «serviços eletrónicos») compreendem os serviços que são prestados através da Internet ou de uma rede eletrónica cuja natureza torna a sua prestação essencialmente automatizada, requerendo uma intervenção humana mínima, e que não têm qualquer viabilidade na ausência de tecnologia da informação (para mais informações consultar o [ponto 2.3.3](#)).

Entende-se por «**serviços de telecomunicações**» os serviços que possibilitem a transmissão, a emissão ou a receção de sinais, texto, imagem e som ou de informações de todo o tipo através de fios, da rádio, de meios óticos ou de outros meios eletromagnéticos, incluindo a cessão ou a concessão com elas relacionadas de direitos de utilização de instalações de transmissão, emissão ou receção e a disponibilização do acesso a redes de informação mundiais (para mais informações consultar o [ponto 2.3.1](#)).

«**Serviços de distribuição de conteúdos audiovisuais em linha**» – serviços que só podem ser prestados graças a uma ligação estabelecida através de redes de comunicação (ou seja, é necessário um serviço de telecomunicações subjacente) e, por conseguinte, não requerem a presença física do destinatário no local onde o serviço é prestado.

As «**redes de telecomunicações**» constituem as redes que podem ser utilizadas para transferir dados e voz. Estas incluem, mas não estão necessariamente limitadas às redes de cabo, redes de telecomunicações e redes de FSI (Fornecedor de Serviços de Internet). Compreendem qualquer instalação que permita o acesso aos serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou aos serviços eletrónicos.

Para efeitos de IVA, os termos «redes de telecomunicação» e «redes de comunicação» são permutáveis. As «redes móveis» (referidas no artigo 24.º-B, alínea b)) constituem um subconjunto das redes de telecomunicações.

Uma «linha fixa» abrange os elementos que se ligam a uma rede que permita a transmissão e transferências (por exemplo, banda larga, Ethernet) e para os quais exista um requisito de instalação de equipamento para enviar/receber um sinal com um grau de permanência (não é concebido para ser transportado facilmente ou com frequência). Por conseguinte, pode abranger qualquer tipo de cabo utilizado para transmitir dados de ou para as instalações (por exemplo, fio de cobre, de fibra ótica, de banda larga) e um satélite sempre que exista a necessidade de instalar uma antena parabólica nas instalações.

Por «portal» entende-se qualquer tipo de loja eletrónica, sítio Web ou ambiente semelhante que ofereça serviços eletrónicos diretamente ao consumidor, sem desviá-lo para o sítio Web, portal, etc. de outro prestador por forma a concluir a operação. Exemplos comuns disto incluem as lojas de aplicações, os mercados eletrónicos e os sítios Web que oferecem serviços de venda eletrónicos.

Uma «interface» trata-se de um portal, sendo, contudo, um conceito mais amplo. No âmbito da informática, deve ser entendida como um aparelho ou programa que permite a dois sistemas independentes ou ao sistema ou ao utilizador final comunicarem.

Uma «zona wi-fi» constitui uma referência a um local específico e não a um vasto território geográfico abrangido por uma rede wi-fi.

2. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES, DE RÁDIO-DIFUSÃO E TELEVISÃO E DE SERVIÇOS ELETRÔNICOS (ARTIGOS 6º-A, 6º-B, 7º E ANEXO I)

2.1. Disposições aplicáveis

As disposições aplicáveis figuram no Regulamento de Execução do IVA:

Serviços de telecomunicações:

- [Artigo 6.º-A](#)

Serviços de radiodifusão e televisão:

- [Artigo 6.º-B](#)

Serviços eletrônicos:

- [Artigo 7.º](#)
- [Anexo I](#)

Sempre que for 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.

2.2. Porque houve necessidade de clarificação?

A maioria das prestações B2C é tributável no lugar do prestador. No entanto, se o prestador prestar serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou serviços eletrônicos, a partir de 1 de janeiro de 2015, o lugar de tributação será no país em que o destinatário está estabelecido ou reside.

Para determinar a fronteira entre esses serviços e outros, é necessário clarificar os conceitos de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrônicos. Sem essas orientações, pode ser difícil para uma empresa saber com certeza se terá de cobrar o IVA no país do destinatário ou não.

A legislação vigente relativa ao IVA na UE já prevê os elementos de clarificação, mas apenas para os serviços de telecomunicações e eletrônicos. Não aborda os serviços de radiodifusão e televisão.

Para dar uma ideia o mais clara possível quanto aos serviços em causa, foram incluídas novas disposições no Regulamento de Execução do IVA. Com a inclusão das mesmas, todos os três tipos de serviços estão agora definidos e, para cada caso, foram elaboradas listas não exaustivas com exemplos concretos dos serviços abrangidos e dos não abrangidos.

Tal deverá criar certezas e garantir coerência tanto para as empresas como para os Estados-Membros. Sem certezas e coerência, há a possibilidade de virem a surgir discrepâncias no que respeita ao âmbito de aplicação do artigo 58.º da Diretiva IVA. Se o mesmo serviço for considerado abrangido por um Estado-Membro e não abrangido por outro, isso seria suscetível de conduzir a situações de dupla tributação ou de não tributação. Para evitar

esse tipo de situações, foi necessário estabelecer definições dos três tipos de serviços em causa.

No que se refere aos serviços de radiodifusão e televisão e serviços eletrónicos, estas não constituem definições completas, na medida em que apenas é indicado que estes conceitos «...*incluem*...». Tal proporciona a flexibilidade necessária que permite ter em conta a evolução tecnológica ou quaisquer novas orientações acordadas pelo Comité do IVA ou as decisões tomadas pelo Tribunal de Justiça da União Europeia.

Foram elaboradas listas de exemplos para os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos. Por forma a proporcionar segurança jurídica, foi dada preferência à qualificação dos serviços constantes das listas em termos positivos. Estas listas, conforme referido no considerando 3 do Regulamento 1042/2013, não são exaustivas, nem definitivas. Isto é claramente confirmado pela formulação utilizada «... *abrange, em especial, o seguinte*:...».

Qualquer serviço compreendido numa das definições constantes será abrangido pelo artigo 58.º da Diretiva IVA e tornar-se-á tributável no lugar onde está estabelecido o destinatário, independentemente de o serviço se encontrar entre os exemplos ou não. Foi necessário utilizar listas abertas, uma vez que nem todos os serviços existentes podem ser identificados e de modo também a ter em conta os novos tipos de serviços que possam surgir.

2.3. Para que servem as disposições?

2.3.1. Serviços de telecomunicações

O conceito de serviços de telecomunicações já está estabelecido no artigo 24.º, n.º 2, da Diretiva IVA. Esta definição permanece inalterada.

Para determinar os serviços que são abrangidos por esta definição, foi elaborada uma lista de exemplos. A lista, não exaustiva, foi elaborada essencialmente a partir dos exemplos debatidos e aprovados pelo Comité do IVA. Os exemplos estão agora incluídos no artigo 6.º-A, n.º 1.

São também apresentados exemplos de serviços que não são considerados serviços de telecomunicações. Esta lista de exemplos pode ser encontrada no artigo 6.º-A, n.º 2. Não é exaustiva nem definitiva.

2.3.2. Serviços de radiodifusão e televisão

Antes da aprovação do Regulamento 1042/2013, a legislação em matéria de IVA da União Europeia não estabeleceu qualquer definição de serviços de radiodifusão e televisão. Essa definição foi agora incluída no artigo 6.º-B, assim como exemplos dos serviços que são considerados de radiodifusão e televisão e os que não são.

A definição de serviços de radiodifusão decorre, em grande medida, da Diretiva «Serviços de Comunicação Social Audiovisual»⁴, conforme indicado no considerando 2 do Regulamento 1042/2013, mas não se destina a replicar a definição estabelecida para fins

⁴ [Diretiva 2010/13/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 10 de março de 2010, relativa à coordenação de certas disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros respeitantes à oferta de serviços de comunicação social audiovisual \(Diretiva «Serviços de Comunicação Social Audiovisual»\)](#) (JO L 95 de 15.4.2010, p. 1).

regulamentares. Por conseguinte, as alterações nesse domínio não teriam qualquer impacto sobre a definição constante do Regulamento de Execução do IVA.

Um princípio básico da legislação da UE prende-se com a necessidade de os conceitos serem aplicados de forma coerente em toda a legislação. Isto significa que, na legislação da UE relativa ao IVA, um conceito como o de serviços de radiodifusão e televisão é pertinente, não só para a determinação do lugar da prestação de serviços, como também no que respeita à taxa que poderia ser aplicada à referida prestação.

A definição aprovada pelo Conselho é relativamente estreita, sendo que apenas compreende os serviços que consistam em conteúdos áudio e audiovisual, prestados por e sob a responsabilidade editorial de um prestador de serviços de comunicação social (que detém o controlo efetivo sobre a seleção dos programas e a sua organização). A responsabilidade editorial não implica necessariamente qualquer responsabilidade legal nos termos da legislação nacional pelos conteúdos ou serviços prestados ao público em geral.

Na prática, isto significa que um organismo de radiodifusão que, por exemplo, forneça canais de tarifa majorada de desporto e disponha de responsabilidade editorial sobre eles é considerado um prestador de serviços de radiodifusão. Tais serviços poderão estar sujeitos à taxa reduzida em determinados Estados-Membros. Contudo, se o direito de acesso aos mesmos canais é fornecido por um prestador que adquire o direito de acesso grossista e, em seguida, envia os sinais, mas não tem qualquer responsabilidade editorial sobre o conteúdo, então este prestador será considerado um prestador de serviços eletrónicos e, portanto, será aplicada a taxa normal no Estado-Membro da prestação.

A definição abrange a distribuição de programas radiofónicos e televisivos através de redes eletrónicas, tais como a Internet, mas apenas se estes forem transmitidos para visualização e audição simultânea. Sempre que o conteúdo áudio ou audiovisual não for emitido de forma síncrona (simultaneamente) aos destinatários (o público em geral), é normalmente abrangido pela definição de serviços eletrónicos.

Por outro lado, parece correto incluir no conceito de visualização e audição simultânea, para efeitos da definição de radiodifusão, a visualização e audição quase simultânea. De facto, estes serviços estão normalmente disponíveis para o destinatário sem a necessidade de pagamento de uma taxa adicional.

A visualização e audição quase simultânea abrangem o seguinte:

- (1) Situações em que ocorra um desfasamento entre a transmissão e a receção da emissão por motivos técnicos inerentes ao processo de transmissão ou na sequência da conexão;
- (2) Situações em que o destinatário consegue gravar para posteriormente visualizar ou ouvir, parar, avançar ou retroceder o sinal/programa;
- (3) Situações em que o destinatário consegue programar previamente a gravação de um determinado conteúdo áudio ou audiovisual na altura em que este for transmitido para visualização e audição simultânea. O programa gravado pode ser ouvido ou visualizado posteriormente pelo destinatário.

De qualquer modo, a visualização e audição quase simultânea deve apenas compreender as situações em que o destinatário é suscetível de influenciar, dentro de certos limites, o

momento em que ouve ou visualiza um programa, sem, no entanto, afetar a transmissão do sinal em si.

A visualização e audição quase simultânea não deve abranger os casos em que o destinatário tem a possibilidade de solicitar individualmente o programa a quer assistir de entre uma lista, um serviço extra pelo qual tem de pagar uma taxa específica.

2.3.3. Serviços eletrónicos

O conceito de serviços eletrónicos é definido no artigo 7.º, 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 IVA⁵ e mais desenvolvidos no anexo I.

As alterações introduzidas no artigo 7.º e no anexo I foram realizadas a fim de alinhá-los com as definições e as listas fornecidas relativamente aos serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão. Por outras palavras, o objetivo das alterações introduzidas é assegurar que não existem sobreposições ou repetições nas listas constantes dos artigos 6.º-A, 6.º-B e 7.º. Além disso, estas modificações garantiram a utilização de listas positivas (*i.e.*, listas do que constituem serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou serviços eletrónicos) em vez de listas negativas.

É por isso que os serviços de videofonia, o acesso à Internet e World Wide Web e os serviços telefónicos prestados através da Internet foram suprimidos da lista negativa de serviços eletrónicos e incluídos na lista positiva de serviços de telecomunicações.

Isto explica também as alterações feitas ao ponto 4) do anexo I (incluindo os serviços a pedido e os serviços que não são considerados de radiodifusão e televisão), que especifica, de forma mais pormenorizada, o que é abrangido pelos serviços eletrónicos referidos no ponto 4) do anexo II da Diretiva IVA (fornecimento de música, filmes e jogos, incluindo jogos de azar e a dinheiro, e de emissões ou manifestações políticas, culturais, artísticas, desportivas, científicas ou de lazer).

2.4. Questões de pormenor decorrentes da aplicação destas disposições

2.4.1. Serviços de telecomunicações

2.4.1.1. *Podem os serviços de assistência técnica ser considerados serviços de telecomunicações?*

Os serviços de assistência técnica figuram entre os exemplos de serviços que não são considerados serviços eletrónicos. Não constam dos exemplos de serviços considerados serviços de telecomunicações, nem figuram entre os serviços que não se qualificariam como tal.

A principal característica dos serviços de assistência técnica é a prestação de assistência. Estes serviços não podem, em geral, ser considerados serviços relacionados com a transmissão, emissão ou receção de sinais, palavras, imagens ou sons, e como tal, não

⁵ O anexo II da Diretiva IVA, foi incluído pela primeira vez através da alteração à Diretiva 2002/38/CE do Conselho, não foi modificado pela Diretiva 2008/8 e permanece inalterado em 2015.

seriam abrangidos pela definição de serviços de telecomunicações quando prestados como serviços «autónomos».

Porém, isto é suscetível de ser alterado sempre que o apoio prestado aos utilizadores consistir apenas na assistência em caso de problemas relacionados com a sua rede de telecomunicações, de rádio e televisão ou qualquer outra rede eletrónica semelhante, a qual é cobrada em separado ao utilizador. Neste caso, o serviço de assistência técnica não constitui um fim em si mesmo, mas sim um meio de usufruir melhor do principal serviço prestado.

Se este for prestado pelo prestador de serviços de rede, pode ser considerado um serviço complementar que partilha o tratamento fiscal do serviço principal, o que implica que, em tais circunstâncias, o serviço de assistência técnica seja tratado como um serviço de telecomunicações.

Sempre que o destinatário recebe mais do que uma prestação, nomeadamente, em primeiro lugar, o acesso à rede de um prestador de serviços de rede e, em segundo lugar, serviços de assistência de outro prestador, a prestação de serviços de assistência técnica não pode ser considerada complementar da prestação do acesso (a menos que estas prestações pudessem ser consideradas economicamente indissociáveis)⁶.

2.4.2. *Serviços de radiodifusão e televisão*

2.4.2.1. *Quando são oferecidos os programas «ao público em geral»?*

A transmissão ou retransmissão de programas de rádio e televisão é considerada um serviço de radiodifusão e televisão apenas se os programas forem oferecidos ao público em geral. Se os programas de transmissão ou retransmissão não forem amplamente difundidos, não podem ser considerados serviços de radiodifusão e televisão.

Esta condição não implica que os programas devem ser oferecidos a todos. A transmissão ou retransmissão pode ser limitada ao público em geral de um país ou mesmo de uma determinada região desse país. Nas situações em que o acesso aos programas é limitado aos consumidores que pagam pelos serviços, a transmissão ou retransmissão é ainda considerada como um serviço prestado ao público em geral.

2.4.2.2. *Em que situações são os programas considerados de «visualização e audição simultânea»?*

Os serviços de radiodifusão e televisão apenas incluem a transmissão ou retransmissão (repetição) de programas de visualização e audição simultânea pelo grande público a que se destinam.

Os programas são abrangidos independentemente do meio utilizado para a sua transmissão ou retransmissão. É irrelevante saber se estes são transmitidos ou retransmitidos através da rádio tradicional, de redes de televisão, da Internet ou de redes eletrónicas semelhantes.

A visualização e audição simultânea abrange também a visualização e audição quase simultânea (ver também o [ponto 2.3.2](#)).

⁶ [Ver, em especial, o acórdão do TJUE no processo C-366/12, *Klinikum Dortmund*.](#)

2.4.2.3. O que distingue os serviços de radiodifusão e televisão dos programas a pedido?

A noção de serviços de radiodifusão e televisão, tal como definida pelo artigo 6.º-B, n.º 1, compreende vários elementos, incluindo o requisito de que para serem considerados como tal, os serviços têm de ser transmitidos para visualização e audição simultânea.

No caso dos programas a pedido, é fornecido a um destinatário individual, o acesso a programas específicos, mediante pagamento, no momento em que este o desejar e, por isso, a visualização e audição simultânea não se verifica. Por conseguinte, os programas a pedido não podem ser considerados serviços de radiodifusão e televisão, mas sim serviços eletrónicos.

Estes programas, fornecidos a pedido, devem distinguir-se dos de «pagamento por visualização». Neste último caso, o programa é normalmente transmitido ou retransmitido pelo fornecedor e o destinatário decide visualizá-lo ou não ao proceder, ou não, ao pagamento da taxa. Consequentemente, se no sistema de «pagamento por visualização» existir visualização e audição simultânea, então este será considerado um serviço de radiodifusão e televisão.

2.4.3. Serviços eletrónicos

2.4.3.1. Podem os serviços de comparação de preços e sítios Web semelhantes ser considerados serviços eletrónicos?

A natureza dos serviços de comparação de preços (e serviços oferecidos por sítios Web semelhantes) deve ser avaliada em função da definição estabelecida no artigo 7.º, n.º 1. Estes são fornecidos através da Internet e normalmente a sua prestação é automatizada, sem intervenção humana. Por conseguinte, normalmente, estes serviços devem ser considerados serviços eletrónicos.

Obviamente que a resposta à pergunta se os serviços de comparação de preços prestados por esses sítios Web a consumidores finais serão tributáveis enquanto tal depende se são fornecidos a título oneroso ou não. Sempre que estes forem prestados ao consumidor gratuitamente, essa prestação em particular exorbita do âmbito de aplicação do IVA.

2.4.3.2. O que não é considerado serviço eletrónico: determinados serviços de carácter material reservados em linha.

A noção de «serviços prestados por via eletrónica», em conformidade com o artigo 7.º, n.º 3, alíneas t) e u), abrange a entrada em manifestações de lazer e outros serviços de carácter material reservados em linha. Estes incluem manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas e similares, assim como alojamento, aluguer de automóveis, serviços de restauração, de transporte de passageiros ou similares.

O artigo 7.º, n.º3, alínea t), refere-se a eventos similares a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas e recreativas. A referência a «manifestações similares» reflete o que constitui o âmbito de aplicação dos artigos 53.º e 54.º da Diretiva IVA e devem ser analisadas nesse contexto. Cobriria certamente os eventos enumerados no artigo 32.º, n.º 2: espetáculos, representações teatrais, espetáculos de circo, feiras, parques de atrações, concertos, exposições e outras manifestações culturais similares (alínea a)), manifestações desportivas, tais como jogos ou competições (alínea b)) e manifestações educativas e científicas, tais como conferências e seminários (alínea c)).

O artigo 7.º, n.º 3, alínea u), inclui serviços similares a alojamento, aluguer de automóveis, serviços de restauração e de transporte de passageiros. Por forma a serem considerados similares, estes teriam de ser serviços principalmente e habitualmente prestados no âmbito das atividades desenvolvidas por qualquer um dos setores em causa. Por conseguinte, incluiria certamente, por exemplo, um serviço que consista na contratação de embarcações.

2.4.3.3. A referência a «reservados em linha» abrange as reservas efetuadas através de qualquer dispositivo?

A reserva em linha pode ser efetuada por uma pessoa com um dispositivo qualquer que permita realizar a mesma através da Internet ou de qualquer outra rede eletrónica. Tal inclui dispositivos como computadores, smartphones, tablets, relógios inteligentes e óculos inteligentes.

2.4.4. Todos os três serviços em geral

2.4.4.1. E se os serviços forem agrupados com outras prestações?

Cada um dos serviços (telecomunicações, radiodifusão e televisão ou eletrónicos) pode ser agrupado com outros bens ou serviços.

Agrupar os serviços entre eles, como por exemplo os serviços Triple Play (quando Internet, televisão e telefone são fornecidos num mesmo pacote, por exemplo, através de uma única ligação de banda larga ou de um satélite) não altera em nada o lugar das prestações.

Sempre que um pacote incluir bens ou outros serviços não abrangidos pelas alterações de 2015, é necessário determinar se este se trata de uma prestação única e, em caso afirmativo, como qualificar a prestação.

Uma prestação pode compreender um ou mais elementos. Se existirem vários elementos, uma operação que inclua uma única prestação de uma perspetiva económica não deve ser artificialmente dividida. Há que verificar as características essenciais da prestação por forma a determinar se o destinatário, tratando-se de um consumidor típico, recebe várias prestações principais diferentes ou uma prestação única.

A decisão dependerá em grande medida dos factos e, por conseguinte, deve ser tomada numa base casuística tendo em conta a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia⁷.

⁷ [Ver, por exemplo, o acórdão do TJUE no processo C-349/96, *Card Protection Plan Ltd.*](#)

3. SERVIÇOS ELETRÓNICOS E TELEFÓNICOS PRESTADOS ATRAVÉS DA INTERNET E FORNECIDOS POR UM INTERMEDIÁRIO (ARTIGO 9.º-A)

3.1. Disposição aplicável

A disposição aplicável figura no Regulamento de Execução do IVA:

- [Artigo 9.º-A](#)

Sempre que for 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.

3.2. Antecedentes:

Quando os serviços de telecomunicações e serviços eletrónicos são prestados a consumidores finais (B2C), é o prestador dos serviços o responsável pelo pagamento do IVA às administrações fiscais. Por conseguinte, é fundamental identificar com certeza o prestador dos serviços prestados, nomeadamente quando estes não são prestados diretamente ao consumidor final, mas através de intermediários.

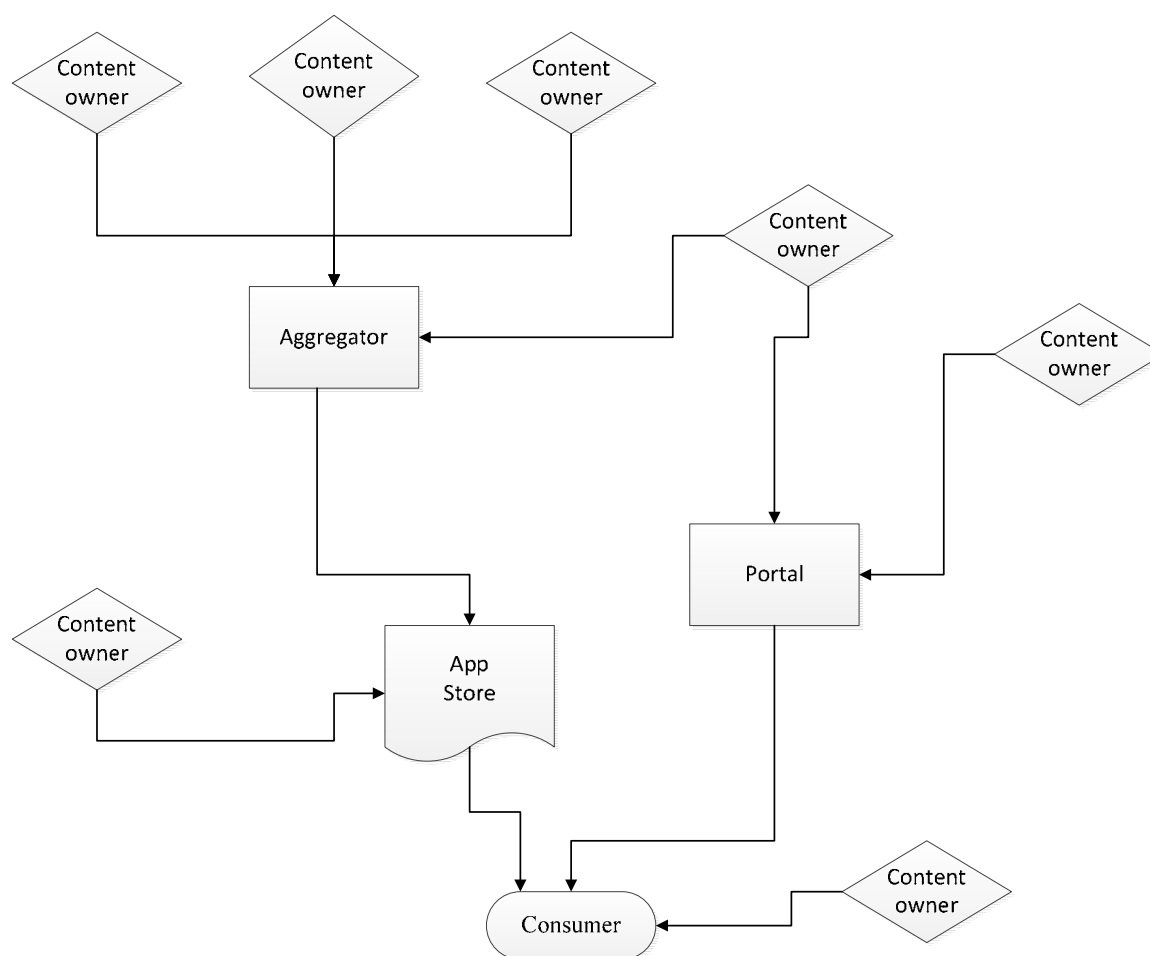
3.3. Porque houve necessidade de clarificação?

Toda a gama de serviços digitais prestados mediante uma rede de telecomunicações, por meio de uma interface ou de um portal, pode ser entregue ao consumidor final através de um intermediário. Além do acesso e transferência de música ou jogos para telemóveis, os serviços podem incluir a consulta de listas telefónicas, previsões meteorológicas, concursos, votações e todo o tipo de aplicações. Por vezes, estes serviços estão disponíveis através da utilização de serviços de tarifa majorada, por exemplo, através do serviço de mensagens curtas (SMS), uma função de mensagens de texto no telemóvel pela qual são cobrados preços mais elevados do que o normal. A sobretaxa serve de pagamento pelo serviço digital. Noutras ocasiões, o destinatário terá uma conta numa loja, plataforma ou lugar semelhante de aplicações e pagará pelos serviços através de um cartão de crédito ou qualquer outro método de pagamento.

O número de partes envolvidas na distribuição destes serviços pode variar. Em alguns casos, o serviço pode ser prestado diretamente pelo proprietário do conteúdo eletrónico ao consumidor final. Por exemplo, quando um indivíduo adquire uma música diretamente junto do artista independente a partir do seu sítio Web. Não obstante, outras situações envolvem operações entre vários intermediários. Por exemplo, no caso de um toque de telemóvel: o proprietário do conteúdo pode celebrar um acordo de licenciamento com um agregador de toques de telemóvel que, por sua vez, celebra acordos com os fornecedores de telecomunicações móveis que vendem os toques aos seus destinatários. O mesmo se observa quando os criadores de aplicações celebram um contrato com as lojas ou plataformas de aplicações e quando os destinatários as adquirem mediante um pagamento à loja ou plataforma através da qual a aplicação foi comprada.

As cadeias de fornecimento são muitas vezes extensas e podem estender-se a todos os níveis. Se tal for o caso, pode ser difícil apurar em que situações os serviços são finalmente prestados a um consumidor final e quem é o responsável pelo pagamento do IVA sobre essa prestação. Com vista a garantir segurança jurídica para todas as partes envolvidas, assim como a cobrança do imposto, é necessário determinar quem na cadeia constitui o prestador do serviço ao consumidor final.

O quadro em baixo ilustra algumas situações típicas sobre as quais o artigo 9.º-A pode ajudar a esclarecer quem constitui o prestador do serviço ao consumidor final.



As setas indicam o percurso do conteúdo até chegar ao consumidor final. O quadro não inclui os aspetos ligados ao processamento de pagamentos.

3.4. Para que serve a disposição?

3.4.1. Presunção prevista

O artigo 9.º-A, n.º 1, primeiro parágrafo, introduz a presunção ilidível de que um sujeito passivo que participa na prestação de serviços eletrónicos ou de serviços telefónicos prestados através da Internet age em seu nome, mas por conta do prestador do serviço. Esta disposição traduz a situação jurídica, prevista no artigo 28.º da Diretiva IVA, quando os três critérios seguintes são preenchidos: i) a participação de um sujeito passivo na prestação de um serviço, ii) agindo em seu nome, iii) mas por conta de outrem.

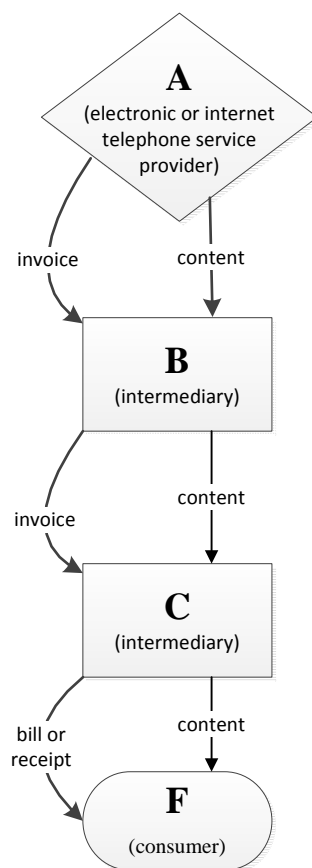
Esta presunção significa que por cada operação no âmbito da cadeia de fornecimento realizada entre o prestador de serviços eletrónicos e o consumidor final, se considera que cada intermediário (por exemplo, um agregador de conteúdo ou um operador de telecomunicações, etc.) tenha recebido e prestado ele próprio um serviço eletrónico (ou telefónico prestado através da Internet). Para ilustrar esta situação, veja-se o seguinte exemplo: uma empresa que disponibiliza aplicações através de um sítio Web seria considerada a vendedora dessas aplicações ao consumidor final e, por conseguinte, a

responsável pelo pagamento do IVA,⁸ e não a empresa que possui a aplicação (proprietário do conteúdo).

Existem algumas exceções a esta presunção que serão explicadas mais à frente neste capítulo.

O quadro em baixo demonstra a situação em que todos os intermediários são abrangidos pela presunção. O intermediário B é considerado (visto como) o recetor do serviço e o prestador do intermediário C, tal como se fosse o próprio o prestador de serviços. O intermediário C é considerado (visto como) o recetor do serviço prestado por B e o prestador do consumidor final, tal como se fosse o próprio o prestador de serviços.

Cenário 1:



3.4.2. Ilisão da presunção

O artigo 9 °-A estabelece também que esta presunção é passível de ser ilidida por um intermediário sob determinadas condições. Significa que se um intermediário ilidir a presunção, este deixa de ser considerado (visto como) o recetor da prestação do serviço. Os requisitos para ilidir a presunção estão enumerados no artigo 9.º-A, n.º 1, primeiro parágrafo, e são aprofundados no segundo e terceiro parágrafos da mesma disposição.

A disposição está construída de modo a que a presunção seja aplicada, exceto de for ilidida por um sujeito passivo que participe na prestação, respeitando as seguintes condições:

⁸ Ver, em particular, os cenários 7 a 10 nas páginas 36 a 42.

- (1) *O prestador do serviço é expressamente indicado pelo sujeito passivo como sendo o prestador*, o que significa que:
- a) a fatura emitida ou disponibilizada por cada sujeito passivo que participe na prestação dos serviços identifica (*i.e.*, existe uma indicação suficientemente clara) o serviço em questão e o seu prestador (nas operações comerciais normais é emitida uma fatura de IVA entre dois sujeitos passivos); e
 - b) a nota de débito ou recibo emitido ao destinatário identifica o serviço em questão e o seu prestador (o sujeito passivo deve emitir ou disponibilizar uma nota de débito ou recibo ao consumidor final, informando sobre o que foi fornecido e referindo os dados do prestador, por exemplo, nome da empresa, número de identificação IVA); e
 - c) o sujeito passivo que participa na prestação não autoriza a cobrança ao destinatário (significa que, por exemplo, a loja de aplicações não é responsável pelo pagamento entre o consumidor final e o proprietário do conteúdo da aplicação); e
 - d) o sujeito passivo que participa na prestação não autoriza a entrega (significa que, por exemplo, a entrega da aplicação do proprietário do conteúdo através da loja de aplicações não é autorizada pela mesma); e
 - e) o sujeito passivo que participa na prestação não define os termos e condições gerais da prestação (significa que, por exemplo, as condições de venda de uma aplicação através de uma loja de aplicações não estão definidas pela mesma).

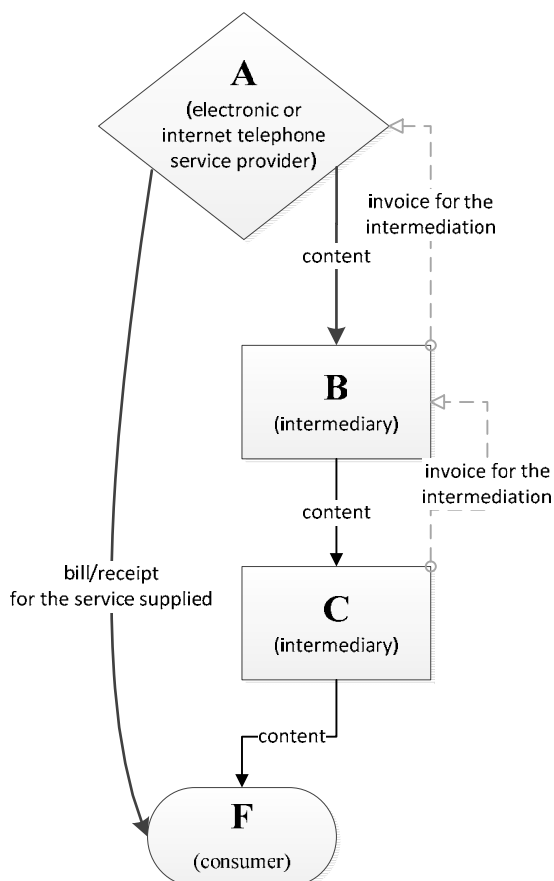
E

- (2) *Isto reflete-se nas disposições contratuais* (todas as alíneas de a) a e) do n.º 1 devem refletir-se nas disposições contratuais entre, por exemplo a loja de aplicações e o proprietário do conteúdo da aplicação. Se tal não for o caso, a ilisão da presunção não pode acontecer.).

Se essas condições forem satisfeitas para cada intermediário da cadeia, a presunção do disposto no artigo 9.º-A é ilidida e o prestador de serviços eletrónicos permanece o prestador dos serviços prestados ao consumidor final (sem prejuízo das operações efetuados pelos intermediários da cadeia de fornecimento): isto implica que o prestador de serviços seja o único responsável pela determinação do lugar das prestações e pelo pagamento do IVA sobre os serviços prestados ao consumidor final.

O quadro em baixo demonstra a situação em que todos os intermediários ilidiram a presunção. Numa situação semelhante, por exemplo, o proprietário do conteúdo de uma aplicação é designado por todas as partes como o vendedor a aplicação ao consumidor final. Tal é indicado nas faturas e nas notas de débito ou recibos emitidos, estando também incluído nas disposições contratuais.

Cenário 2



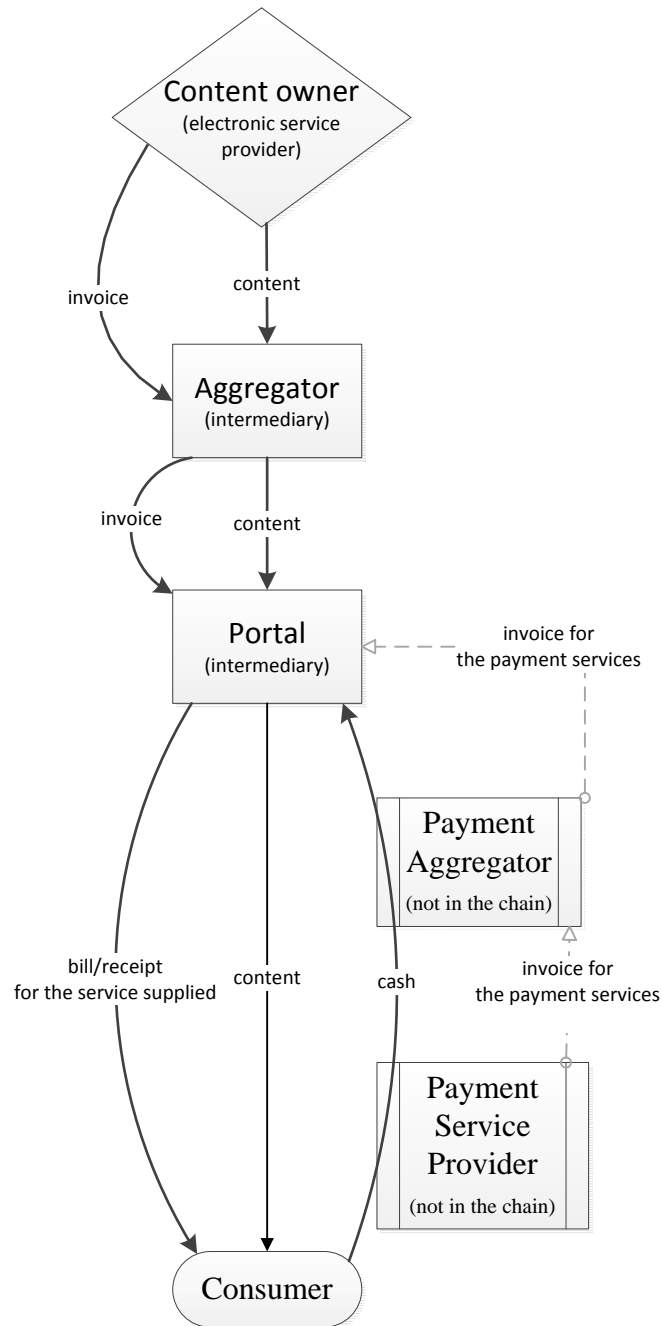
No caso de um intermediário da cadeia de fornecimento autorizar o pagamento ou entrega ou definir os termos e condições da prestação de serviços ao destinatário, esse intermediário não pode ilidir a presunção disposta no artigo 9.º-A e será tratado como se efetuasse a prestação ao consumidor final para efeitos de IVA.

Se, em qualquer fase, numa cadeia de fornecimento que envolva vários intermediários, um intermediário não puder ilidir ou não ilide a presunção, não é possível para os intermediários mais a jusante na cadeia indicarem o prestador de serviços (original) como o fornecedor dos serviços. Nesse caso, apenas será possível retrocederem até ao (primeiro) intermédio abrangido pela presunção (ver também o [ponto 3.4.7](#)).

Por outro lado, um sujeito passivo que prevê apenas o processamento de pagamentos de serviços (por exemplo, uma empresa de cartões de crédito) não pode, devido a ter processado o pagamento, ser considerado como parte da prestação de serviços. Assim, a presunção não se aplica a um sujeito passivo e, por conseguinte, essa pessoa não pode ser considerada o fornecedor do cliente final, a menos que participe na prestação do serviço de uma outra forma.

No quadro em baixo, todos os intermediários que participam na prestação do serviço estão abrangidos pela presunção (o agregador e o portal são ao mesmo tempo recetores e prestadores do serviço). As empresas que prestam serviços de pagamento não participam na prestação e, desse modo, não podem ser abrangidas pela presunção.

Cenário 3



3.4.3. Aplicação da presunção – indicadores pormenorizados

A presunção disposta no artigo 9.º-A aplica-se quando um sujeito passivo participa na prestação (e, por conseguinte, considera-se que age em seu nome, mas por conta do fornecedor do serviço).

Para que um contribuinte ou uma administração fiscal avalie se um sujeito fiscal participa na prestação de serviços fornecidos através de uma rede de telecomunicações, uma interface ou um portal, os factos têm de ser avaliados e a natureza das relações contratuais examinadas. Se existir uma contradição entre as disposições contratuais e a realidade económica, prevalece esta última.

Não deve ser atribuído um significado diferente à referência a «que participa na prestação» constante no artigo 9.º-A que o abrangido pelo artigo 28.º da Diretiva IVA, no qual é feita referência a «um sujeito passivo que participe numa prestação de serviços». A interpretação do artigo 28.º da Diretiva IVA deverá ter sempre por base a legislação da UE e não as legislações nacionais.

Normalmente, um sujeito passivo participa na prestação do serviço se as disposições de carácter contratual ou legal claramente preconizarem que esse sujeito passivo age em seu nome, mas por conta do prestador de serviços e isto refletir a realidade (as características factuais da prestação).

Contudo, é igualmente possível que as disposições contratuais ou legais não estejam suficientemente bem definidas a esse respeito. Numa situação como esta, a avaliação inicial da prestação em causa já exige uma análise de todas as características da operação.

Em suma, é necessário ter em conta tanto os factos como as relações jurídicas ao avaliar se um sujeito passivo participa na prestação. Por essa razão, a existência de uma cláusula no contrato (quer este seja assinado antes ou depois de 1 de janeiro de 2015) que exclua um sujeito passivo de uma cadeia de operações (i.e., não participa na prestação) não é suficiente se tal não refletir a realidade económica.

No que se refere a indicadores específicos, não há dúvida de que um sujeito passivo que autorize a cobrança ao destinatário e/ou a entrega do serviço, e/ou estabelece os termos e condições gerais da prestação, participa na mesma. O [ponto 3.4.6](#) inclui informações mais pormenorizadas relativamente a esta questão.

Além disso, vários outros elementos podem ser indicativos de que um sujeito passivo que participe numa prestação pode, em consequência da regra incluída no artigo 9.º-A, n.º 1, primeiro parágrafo, ser abrangido pela presunção. Porém, antes de chegar a uma conclusão definitiva a este respeito, é necessário ter em conta todas as características da prestação.

Alguns dos indicadores que sugerem que um sujeito passivo participa na prestação são os seguintes:

- Ser o proprietário ou gestor da plataforma técnica através da qual são prestados os serviços;
- Ser o responsável pela entrega efetiva;
- Ser o responsável pela cobrança de pagamentos, exceto se o processo de pagamento constituir a única situação em que o sujeito passivo participa;
- Controlar ou exercer influência sobre a fixação de preços;
- Ser o único legalmente obrigado a emitir uma fatura IVA, um recibo ou nota de débito ao utilizador final sobre a prestação;
- Prestar apoio ou assistência aos destinatários em relação a pedidos de informação sobre o serviço ou a problemas relacionados com o mesmo.
- Exercer controlo ou influência sobre a apresentação e formato do mercado virtual (tal como lojas de aplicações e sítios Web) de modo a que a marca e a identidade do sujeito

passivo sejam significativamente mais proeminentes do que as das outras pessoas envolvidas na prestação;

- Ter obrigações e responsabilidades legais em relação ao serviço prestado;
- Possuir os dados do destinatário relacionados com a prestação de serviços em questão;
- Estar em condições para efetuar uma venda sem a autorização ou aprovação prévia do fornecedor nos casos em que o fornecimento não foi devidamente recebido.

Nem todos os sujeitos passivos envolvidos na prestação de serviços eletrónicos ou telefónicos através da Internet podem ser considerados participantes da prestação, conforme previsto no artigo 9.º-A. Em baixo, são identificadas cinco situações diferentes nesse sentido. As três primeiras referem-se a casos em que não se considera que um intermediário participe na prestação na aceção do artigo 9.º-A. Os dois últimos casos (quarto e quinto) referem-se a situações em que existe participação de um intermediário na prestação, conforme referido no artigo 9.º-A.

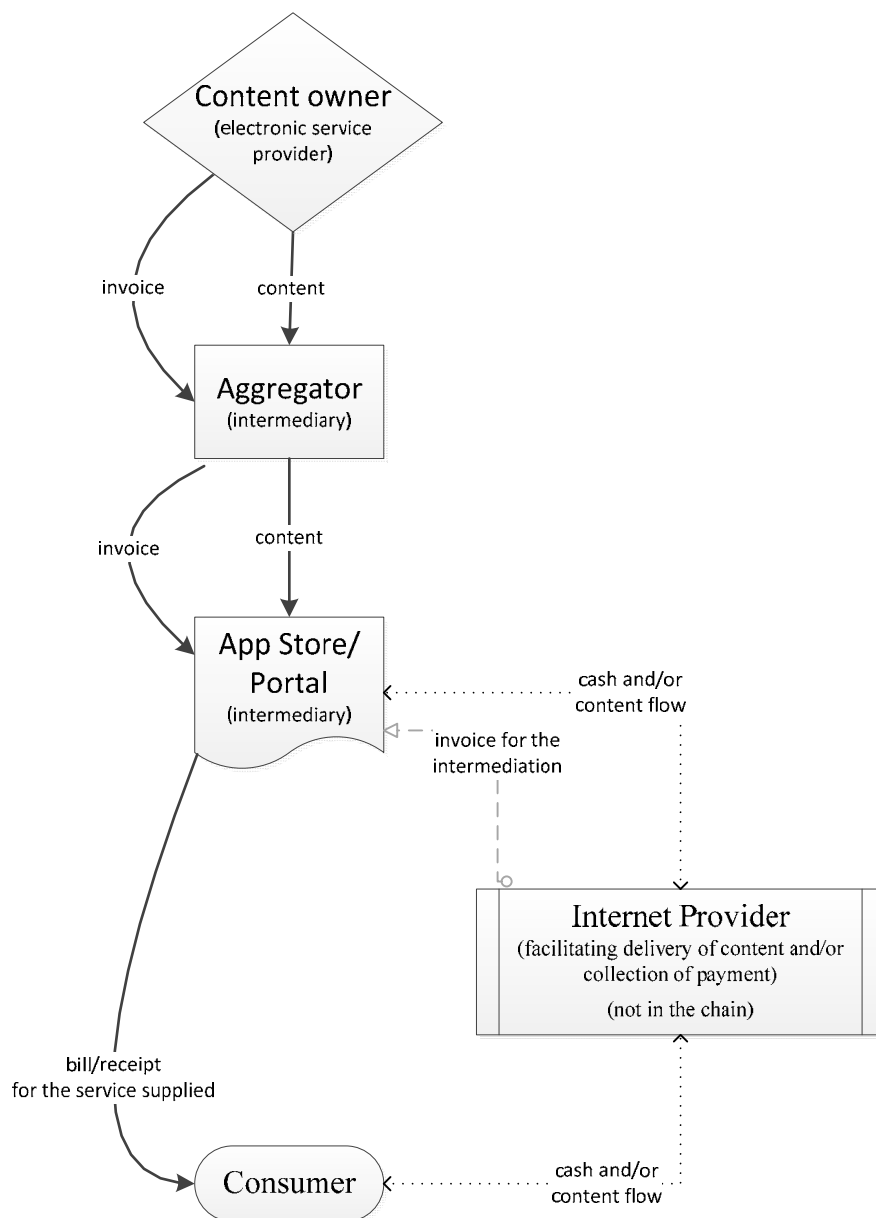
1) Como demonstrado no cenário 3, não se considera que um prestador de serviços de pagamento (por exemplo, uma empresa de cartões de crédito) participe na prestação dos serviços ao cliente final se esse prestador apenas proceder ao processamento do pagamento (ver o [ponto 3.4.4](#)).

2) O prestador de serviços de Internet não participa na prestação quando apenas disponibiliza a rede de Internet para o transporte de conteúdos e/ou para a recolha do pagamento (através de wi-fi, cabo, satélite, outros). Nesta situação, a sua participação não é suficiente para que se considere parte da prestação.

3) Nos casos em que um operador de rede móvel apenas é responsável pelo transporte de conteúdos e/ou processamento do pagamento (tal como o prestador de serviços de Internet disponibiliza a rede de Internet), como foi descrito acima, esse operador de rede móvel deve ser tratado da mesma forma e não ser considerado um participante da prestação.

O quadro em baixo ilustra a situação em que um prestador de serviços de Internet ou um operador de rede móvel facilita o fluxo de caixa e/ou de conteúdos.

Cenário 4

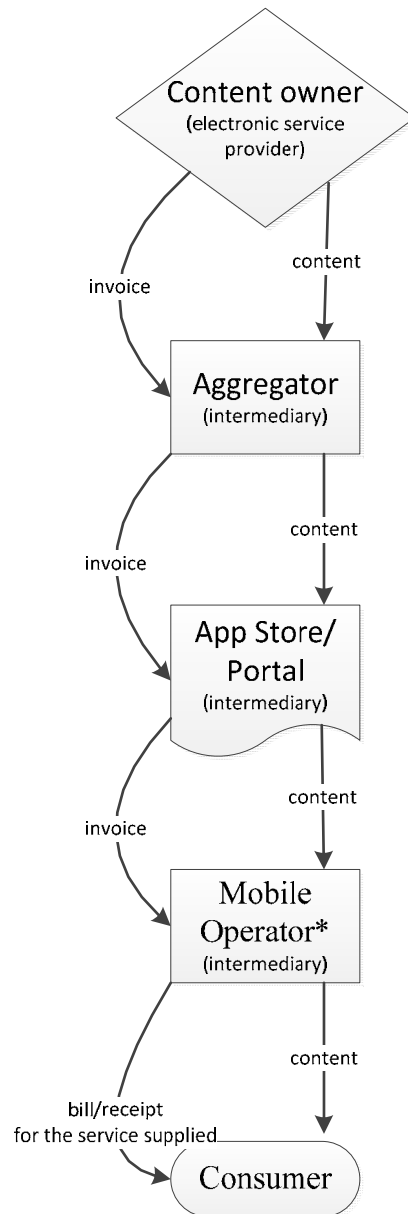


4) Se o papel do operador de rede móvel for um que não tenha sido descrito acima (transporte de conteúdos e processamento dos pagamentos), a sua participação não é passível ser ignorada. Por outras palavras, o seu envolvimento na prestação seria suficientemente predominante, pelo que passaria a ser considerado um participante da mesma na aceção do artigo 9.º-A. Um dos testes que deverá ajudar a identificar se o operador de rede móvel constitui um participante, é verificar se a rede é essencial para a prestação. Uma outra possibilidade é verificar se a recolha de pagamento abrange apenas o encargo correspondente a uma fatura.

5) Não há dúvida de que sempre que uma loja ou portal de aplicações coloca à venda um serviço eletrónico, deve ser encarada como predominantemente envolvida na prestação desse serviço e, por isso, deve considerar-se que participa na mesma na aceção do artigo 9.º-A. O facto de não existir um intermediário adicional que participe nessa prestação colocado entre a loja ou o portal de aplicações e o cliente final (por exemplo, um operador de rede móvel), não altera automaticamente a situação da loja ou do portal de aplicações.

O quadro em baixo ilustra a situação em que um operador de rede móvel, uma loja ou um portal de aplicações participa na prestação e, por conseguinte, é abrangido pela presunção.

Cenário 5



* O operador de rede móvel age como mais do que um prestador de serviços de pagamento ou de serviços de Internet

Participa na prestação ou não? Exemplos adicionais

As seguintes três situações ilustram melhor a questão de quem participa ou não na prestação:

Situação 1

Sempre que

- (1) um destinatário de uma loja de aplicações adquira um serviço eletrónico (uma subscrição de uma revista eletrónica, um jogo, créditos dentro do jogo) de um proprietário de conteúdos;
- (2) o contrato relativo à prestação do serviço eletrónico é celebrado diretamente entre o proprietário do conteúdo e o destinatário;
- (3) a cobrança é efetuada diretamente pela loja de aplicações, mas o serviço eletrónico (*i.e.* execução técnica dos dados) chega ao telefone do cliente através da rede do operador de rede móvel;

por conseguinte, o operador de rede móvel não deve ser considerado um participante da prestação.

Situação 2

Sempre que, em comparação com a situação 1, as circunstâncias diferirem do ponto (3) na medida em que a cobrança é também efetuada pelo operador de rede móvel, o operador de rede móvel não deve ser encarado como um participante na prestação.

Situação 3

Contudo, quando a recolha do pagamento pelo operador móvel é efetuada mediante mais do que uma cobrança relativa a uma fatura (como acontece na situação 2) e esta inclui outros elementos, então o operador de rede móvel deve ser considerado um participante da prestação. Os elementos adicionais podem abranger a utilização de SMS majorados quando não são apenas utilizados no processamento dos pagamentos.

Não obstante, não se pode perder de vista que o mercado dos serviços eletrónicos e das telecomunicações se encontra em desenvolvimento acelerado e, por conseguinte, não é possível nem aconselhável compreender todas as possíveis situações práticas nas presentes notas explicativas. De qualquer modo, é importante esclarecer que a avaliação de cada caso deve incluir os elementos supramencionados.

3.4.4. Em que situações se exclui a aplicação da presunção – processamento dos pagamentos

O artigo 9.º-A, n.º 3, exclui os sujeitos passivos que apenas prestam o processamento dos pagamentos e que não são considerados participantes da prestação (na cadeia de operações principal). Tal abrange, por exemplo, o pagamento por uma empresa de cartões de crédito.

Para que seja possível avaliar se um sujeito passivo presta apenas o processamento dos pagamentos, a realidade económica e as disposições contratuais (na medida em que estas não são contrariadas pelos factos) são determinantes.

Além de prestar um método de pagamento, o sujeito passivo pode realizar outras atividades diretamente relacionadas com esse processamento dos pagamentos, mas não relacionadas com a prestação principal. Tais atividades podem incluir, por exemplo, a aceitação de riscos de crédito malparado ou a assistência de primeira linha ao cliente que na sua essência significa o redirecionamento para o prestador, exceto nas situações associadas ao processamento dos pagamentos de transformação. Estas atividades não seriam suficientes para que o sujeito passivo fosse considerado um participante da prestação.

3.4.5. Condições para a ilisão da presunção

Considera-se que um prestador de serviços eletrónicos ou telefónicos através da Internet, conforme indicado de forma explícita e claramente comprovado, tanto em termos de disposições contratuais como de informações fornecidas por **cada** sujeito passivo que participe na prestação e finalmente comunicadas ao cliente final, é a pessoa a partir de quem o serviço é prestado.

Ambas as condições referidas no artigo 9.º-A, n.º 1, segundo parágrafo, devem ser respeitadas em simultâneo de modo a que seja possível indicar explicitamente o prestador do serviço, por exemplo, o proprietário do conteúdo enquanto prestador dos serviços. Ao longo de toda a cadeia de fornecimento, a primeira condição (alínea a) – emissão de uma fatura IVA) é aplicável às operações B2B, ao passo que a segunda condição (alínea b) – emissão de um recibo ou nota de débito, ainda que possa incluir uma fatura IVA sempre que a fatura B2C seja exigida) refere-se à operação B2C final na cadeia.

Para que o prestador de serviços (de serviços eletrónicos ou de serviços telefónicos prestados através da Internet) se encontre explicitamente indicado, deve ser identificado de forma suficientemente clara como sendo o fornecedor na fatura IVA emitida ou disponibilizada por cada sujeito passivo que participe na prestação e no recibo ou nota de débito emitido ou disponibilizado (quando não existe a obrigação de emitir uma fatura IVA) ao cliente final. Sempre que esta informação não for providenciada por cada sujeito passivo que participe na prestação e comunicada (através da emissão ou disponibilização de um recibo ou nota de débito ou fatura IVA) ao cliente final, o prestador do serviço, por exemplo, o proprietário do conteúdo da aplicação não pode ser considerado como estando explicitamente indicado como fornecedor.

Simultaneamente, mesmo que um sujeito passivo satisfaça todas as condições para ilidir a presunção disposta no artigo 9.º-A, não significa que não possa ser considerado parte da prestação (em conformidade com o artigo 28.º da Diretiva IVA).

A identificação do prestador, assim como do serviço, pode ser feita através de uma referência completa ou de um elemento identificador único e específico como um código, referência ou outro semelhante, desde que a referência utilizada seja suficientemente clara para todas as partes interessadas. A descrição do prestador deve ser suficientemente inequívoca para que qualquer destinatário seja capaz de o identificar, mas não deve ser necessário incluir dados pormenorizados, como a denominação legal completa, a morada e o número de identificação IVA do prestador. Não deve ser estabelecido ou privilegiado um método de identificação específico, uma vez que isso introduziria restrições adicionais para as empresas que executam diferentes práticas comerciais.

No que diz respeito à fatura B2B, esta deve respeitar as regras normais do IVA⁹.

Quando é feita referência a um «recibo ou nota de débito» emitido ou disponibilizado ao destinatário, esta diz respeito, conforme explicado anteriormente, a operações B2C. Tal

⁹ De acordo com as notas explicativas sobre faturação, documento de referência: A-2, Tema: Definição de fatura eletrónica: «uma fatura é considerada como emitida quando o prestador ou um terceiro agindo por conta do prestador, ou o destinatário para as faturas no regime de autofaturação, disponibiliza a fatura de forma a poder ser recebida pelo destinatário. Tal pode significar que a fatura eletrónica é transmitida diretamente ao destinatário através, por exemplo, de um correio eletrónico ou de uma ligação segura, ou indiretamente através de, por exemplo, um ou mais prestadores de serviços, ou que está disponível e acessível ao destinatário através de um portal Web ou de qualquer outro método».

deve ser encarado como uma condição mínima necessária, em conjunto com os outros elementos do artigo 9.º-A, para permitir ao sujeito passivo indicar explicitamente o prestador de serviços como o prestador. Isto não altera de modo algum as regras de faturação incluídas na Diretiva IVA, assim como a sua aplicação a nível nacional. Em particular, esta condição não impõe a obrigação de emitir faturas relativas às prestações aos consumidores finais nos Estados-Membros sempre que tal não é exigido, nem exclui a mesma obrigação nos Estados-Membros em que a faturação é obrigatória também para as prestações B2C. Nos casos em que é exigida uma fatura B2C, os dados referidos no artigo 226.º da Diretiva IVA devem ser fornecidos, o que inclui mais informação do que no recibo ou na nota de débito¹⁰.

3.4.6. *Em que situações não pode ser refutada a presunção*

Presumir-se-á sempre que o sujeito passivo que autoriza a cobrança ao destinatário, assim como a prestação do serviço, e que estabelece os termos e condições gerais, age em seu nome, mas por conta de outro sujeito passivo. É suficiente que **apenas uma** destas três condições seja satisfeita para que esse sujeito passivo fique isento de indicar explicitamente outro sujeito passivo como prestador do serviço ao consumidor final.

É suficiente que, na cadeia, um sujeito passivo satisfaça uma das três condições para evitar que o resto da cadeia indique o prestador original do serviço como o prestador ao consumidor final. Assim, por exemplo, se uma rede telefónica satisfizer uma das três condições no estabelecimento das condições do pagamento, da prestação e dos termos contratuais, o proprietário do conteúdo da aplicação não pode ser o responsável pela prestação ao consumidor final.

Por conseguinte, quando várias partes da cadeia de fornecimento autorizam a cobrança e/ou a prestação e/ou estabelecem os termos e condições gerais da prestação, nenhuma delas pode indicar explicitamente o prestador original do serviço como o prestador ao consumidor final. A correta identificação de todos os intermediários da cadeia de fornecimento deve ter em conta as relações contratuais entre as partes. Além disso, a perceção do consumidor final sobre quem lhe presta o serviço não pode ser ignorada ([para mais esclarecimentos ver também](#) o ponto 3.4.7).

Autorização da cobrança ao destinatário

A frase «autoriza a cobrança ao destinatário» não é o mesmo que a receção ou a recolha do pagamento. Refere-se à situação em que o sujeito passivo tem influência sobre se o cliente paga, em que momento e sob que condições prévias o faz. Um sujeito passivo autoriza o pagamento quando decide que a conta, o cartão de crédito ou débito, ou outro pode ser debitado/cobrado como pagamento pelo serviço. Na prática, é provável que a pessoa que autoriza o pagamento seja quem controla a plataforma técnica (por exemplo, a loja ou portal de aplicações) através da qual os serviços são oferecidos ou prestados.

Autorização da prestação dos serviços

A frase «aprove... a prestação dos serviços» prende-se com um conceito mais amplo do que a realização da prestação. Refere-se à situação em que o sujeito passivo tem influência sobre se a prestação é realizada, em que momento, e sob que condições prévias. O sujeito

¹⁰ As informações sobre as regras de faturação dos Estados-Membros serão também divulgadas no sítio Web da Comissão.

passivo que autoriza a prestação no momento em que envia a autorização para iniciar a prestação do serviço, presta o próprio serviço ou incumbe um terceiro de realizar a prestação. Na prática, é provável que a pessoa que autoriza a prestação seja quem controla a plataforma técnica (por exemplo, a loja ou portal de aplicações) através da qual os serviços são prestados.

Definição dos termos e condições gerais da prestação

No contexto da aplicação do artigo 9.º-A, a expressão «os termos e condições gerais da prestação» abrange quaisquer termos e condições gerais que sejam definidos por um sujeito passivo que participe na prestação e com os quais o cliente final tem de concordar antes de adquirir o serviço. Por exemplo, inclui os termos e condições definidos pelos mercados ou plataformas semelhantes que exigem aos utilizadores que concordem com os termos e condições gerais para a utilização desse sítio Web ou plataforma (por exemplo, no que se refere à manutenção de uma conta), assim como os termos e condições gerais (incluindo o acordo de licença) com os quais o cliente final tem de concordar antes de poder aceder à aplicação ou conteúdo.

Quanto ao significado de «definição» dos termos e condições gerais da prestação, este abrange a situação em que um sujeito passivo decide os termos gerais e condições específicas (por exemplo, em relação a direitos e obrigações como o preço, condições de pagamento, as condições da prestação, normas de garantia, etc.) e os impõe aos outros participantes (ao aceitá-los formalmente).

3.4.7. Como proceder quando pelo menos um intermediário na cadeia ilide a presunção?

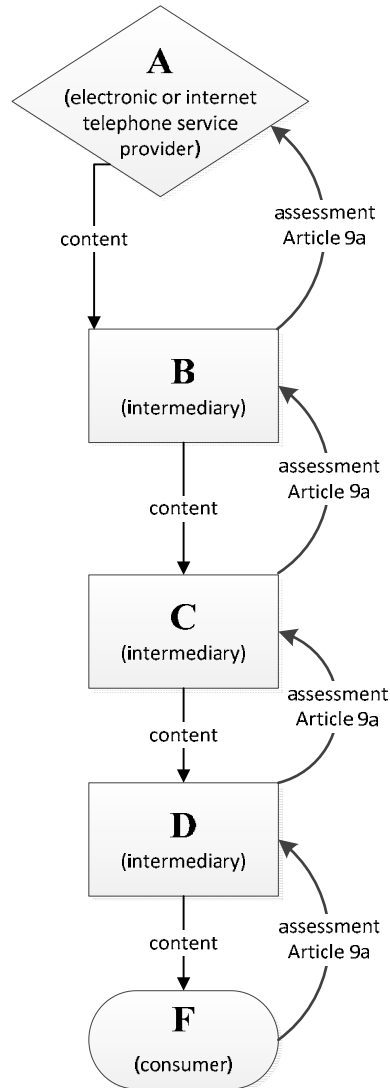
Normalmente, um intermediário que participa na prestação está abrangido pela presunção disposta no artigo 9.º-A. Não obstante, esta pode ser ilidida sempre que todas as condições exigidas forem satisfeitas.

Qualquer intermediário na cadeia de fornecimento que não satisfaça as condições para ilidir a presunção disposta no artigo 9.º-A é abrangido por esta e será considerado como tendo recebido e prestado o próprio o serviço ao intermediário seguinte na cadeia ou ao consumidor final. Dessa forma, será visto como o prestador do serviço.

Por forma a analisar corretamente a situação de cada intermediário, **a avaliação da cadeia de fornecimento de um serviço deve começar ao nível do consumidor final e mover-se a montante na cadeia**, conforme indicado no quadro em baixo (cenário 6). Esta abordagem está estreitamente relacionada com o objetivo do artigo 9.º-A que consiste em tentar que a tributação seja efetuada o mais proximamente possível do consumidor final, a menos que haja um nível suficiente de informações que permita identificar o sujeito passivo que presta ao consumidor final num ponto anterior da cadeia.

O quadro em baixo mostra a ordem correta de avaliação das operações na cadeia, no âmbito de aplicação do artigo 9.º-A.

Cenário 6

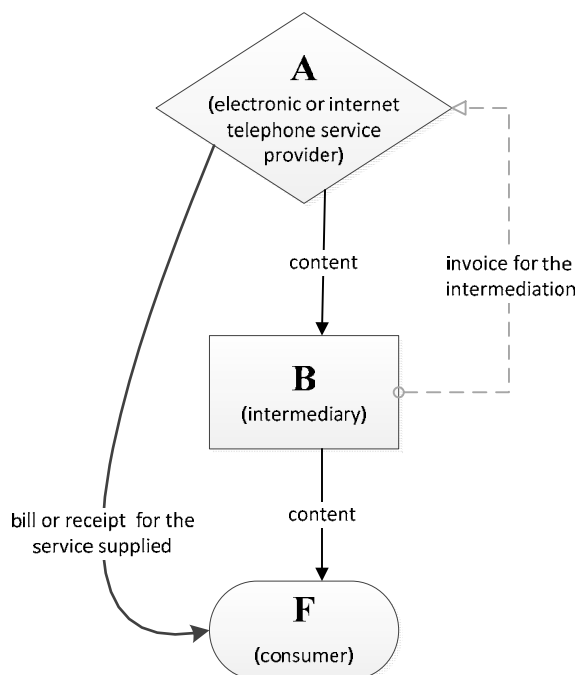


Os quatro quadros seguintes (cenários 7 a 10) apresentam alguns cenários gerais para a aplicação da presunção disposta no artigo 9.º-A, sempre que pelo menos um intermediário na cadeia ilida a presunção.

Os cenários 7 a 10 tratam **os tipos de situações mais básicas** possíveis nos termos do artigo 9.º-A. Estes quadros visam fornecer orientações adicionais sobre **as definições genéricas mais comuns**. As situações da vida real serão, com frequência, diferentes dos pormenores apresentados nos quadros. É importante manter isso presente sempre que as informações incluídas em qualquer um dos quadros das presentes notas explicativas são aplicadas a situações reais concretas.

Um vez que a análise deve sempre começar ao nível do consumidor final e ascender na cadeia com vista a avaliar corretamente as operações, a situação mais simples em que existe ilisão da presunção é a seguinte:

Cenário 7



Observações ao cenário 7:

O intermediário B ilide a presunção.

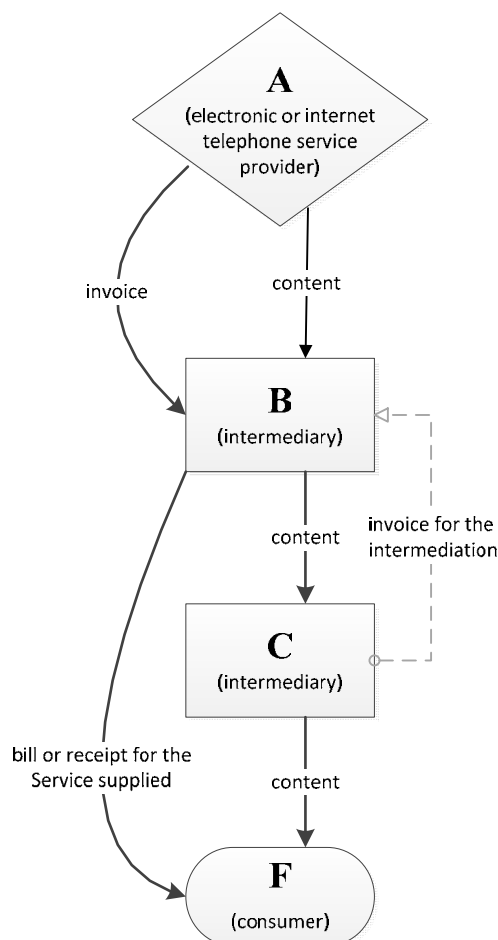
B pode fazê-lo porque respeitou as condições exigidas: na fatura emitida por B a A existe uma referência suficientemente clara ao serviço principal e ao prestador do mesmo (o requisito estabelecido no artigo 9.º-A, n.º 1, segundo parágrafo, alínea a), é cumprido); no recibo ou nota de débito emitido por A ao destinatário F, o serviço e o prestador do mesmo estão identificados (o requisito previsto no artigo 9.º-A, n.º 1, segundo parágrafo, alínea b), é cumprido); as disposições contratuais confirmam que B presta apenas alguns serviços de intermediação e que o serviço principal é prestado por A.

Simultaneamente, a possibilidade de B ilidir a presunção não é excluída, pois B **não** está autorizado a cobrar ao destinatário **nem** a realizar a prestação do serviço **nem** define os termos e condições gerais.

A (o proprietário do conteúdo/criador/prestador do serviço inicial) é, neste caso, visto como um prestador que presta o serviço ao consumidor final. A emite o recibo ou a nota de débito ao consumidor final F. A é, normalmente, responsável pelo IVA no que se refere à prestação do serviço ao consumidor final.

Os cenários 8 e 9 em baixo ilustram algumas situações mais complexas.

Cenário 8



Observações ao cenário 8:

O intermediário C ilide a presunção.

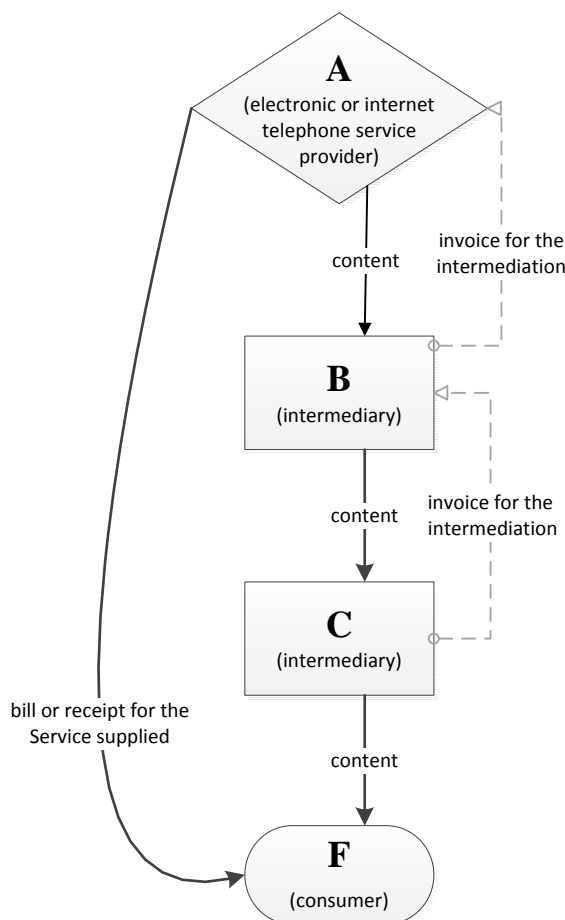
C pode fazê-lo porque respeitou as condições exigidas: na fatura emitida por C a B, existe uma referência suficientemente clara ao serviço principal e ao prestador do mesmo (o requisito estabelecido no artigo 9.º-A, n.º 1, segundo parágrafo, alínea a), é cumprido); no recibo ou nota de débito emitido por B ao destinatário F, o serviço e o prestador do mesmo estão identificados (o requisito previsto no artigo 9.º-A, n.º 1, segundo parágrafo, alínea b), é cumprido); as disposições contratuais confirmam que C presta apenas alguns serviços de intermediação e que o serviço principal é fornecido por B.

Simultaneamente, a possibilidade de C ilidir a presunção não é excluída, pois C **não está autorizado a cobrar ao cliente nem a realizar a prestação do serviço** nem define os termos e condições gerais.

O intermediário B não pode (não preenche as condições) ou não pretende ilidir a presunção, ou seja, considera-se que B recebe a prestação do serviço de A, prestando-a ao consumidor final F (pelo que é visto como o prestador do serviço). B é, normalmente, responsável pelo IVA no que se refere à prestação do serviço ao consumidor final.

A (o proprietário do conteúdo/criador/prestador do serviço inicial) presta o serviço a B e emite uma fatura B2B normal. Não tem contacto direto com o consumidor final.

Cenário 9



Observações ao cenário 9:

O intermediário C ilide a presunção.

C pode fazê-lo porque respeitou as condições exigidas: na fatura emitida por C a B, existe uma referência suficientemente clara ao serviço principal e ao prestador do mesmo (o requisito estabelecido no artigo 9.º-A, n.º 1, segundo parágrafo, alínea a), é cumprido); no recibo ou nota de débito emitido por A ao destinatário F, o serviço e o prestador do mesmo estão identificados (o requisito previsto no artigo 9.º-A, n.º 1, segundo parágrafo, alínea b), é cumprido); as disposições contratuais confirmam que C presta apenas alguns serviços de intermediação e que o serviço principal é prestado por B.

Simultaneamente, a possibilidade de C ilidir a presunção não é excluída, pois **C não está autorizado a cobrar ao cliente nem a realizar a prestação do serviço** nem define os termos e condições gerais.

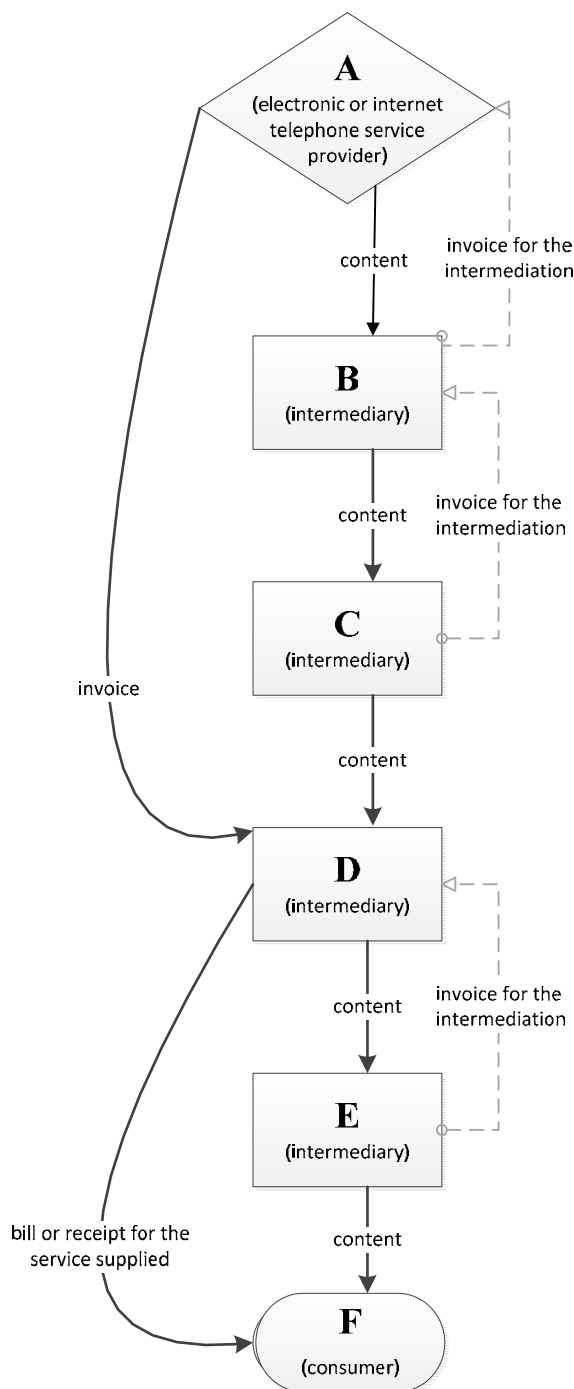
O intermediário B também ilide a presunção. B pode fazê-lo porque respeitou as condições exigidas: na fatura emitida por B a A, existe uma referência suficientemente clara ao serviço principal e ao prestador do mesmo (o requisito estabelecido no artigo 9.º-A, n.º 1, segundo parágrafo, alínea a), é cumprido); no recibo ou nota de débito emitido por A ao destinatário F, o serviço e o prestador do mesmo estão identificados (o requisito previsto no artigo 9.º-A, n.º 1, segundo parágrafo, alínea b), é cumprido); as disposições contratuais confirmam que B presta apenas alguns serviços de intermediação e que a responsabilidade pelo serviço principal passa para A.

Simultaneamente, a possibilidade de B ilidir a presunção não é excluída, pois B **não está autorizado a cobrar ao cliente nem a realizar a prestação do serviço** nem define os termos e condições gerais.

A (o proprietário do conteúdo/criador/prestador do serviço inicial) é, neste caso, visto como um prestador que presta o serviço ao consumidor final. A emite o recibo ou a nota de débito ao consumidor final F. A é, normalmente, responsável pelo IVA no que se refere à prestação do serviço ao consumidor final.

No último cenário 10 é apresentada uma situação mais complexa – em comparação com o cenário 8 –, na qual nem todos os intermediários ilidem a presunção disposta no artigo 9.º-A.

Cenário 10



Observações ao cenário 10:

O intermediário E ilide a presunção.

E pode fazê-lo porque respeitou as condições exigidas: na fatura emitida por E a D, existe uma referência suficientemente clara ao serviço principal e ao prestador do mesmo (o requisito estabelecido no artigo 9.º-A, n.º 1, segundo parágrafo, alínea a), é cumprido); no recibo ou nota de débito emitido por D ao destinatário F, o serviço e o prestador do mesmo estão identificados (o requisito previsto no artigo 9.º-A, n.º 1, segundo parágrafo, alínea b), é cumprido); as disposições contratuais confirmam que E presta apenas alguns serviços de intermediação e que o serviço principal é prestado por D.

Simultaneamente, a possibilidade de E ilidir a presunção não é excluída, pois E **não está autorizado a cobrar ao destinatário nem a realizar a prestação do serviço** nem define os termos e condições gerais.

O intermediário D não pode (não preenche as condições) ou não pretende ilidir a presunção, ou seja, considera-se que D recebe a prestação do serviço de A (no nosso cenário), prestando-o ao consumidor final F (pelo que é visto como o prestador do serviço). D é, normalmente, responsável pelo IVA no que se refere à prestação do serviço ao consumidor final.

O intermediário C ilide a presunção.

C pode fazê-lo porque respeitou as condições exigidas: na fatura emitida por C a B (pelo seu serviço de intermediação), existe uma referência suficientemente clara ao serviço principal e ao prestador de serviços (neste nível «superior» da cadeia de fornecimento, o prestador do serviço identificado é A) (o requisito estabelecido no artigo 9.º-A, n.º 1, segundo parágrafo, alínea a), é cumprido); as disposições contratuais confirmam que C presta apenas alguns serviços de intermediação a B e que a responsabilidade pelo serviço principal passa para B. O requisito previsto no artigo 9.º-A, n.º 1, segundo parágrafo, alínea b), é cumprido por D, que emite o recibo ou a nota de débito ao consumidor final F, na qual o serviço e o prestador do mesmo estão identificados (o prestador do serviço no nível inferior da cadeia é D).

Simultaneamente, a possibilidade de C ilidir a presunção não é excluída, pois C **não está autorizado a cobrar ao destinatário nem a realizar a prestação do serviço** nem define os termos e condições gerais.

É importante notar que, de modo a que C cumpra os requisitos estabelecidos no artigo 9.º-A, é necessário que disponha de informações suficientes relativas ao serviço principal e ao prestador do mesmo. Normalmente, C teria de se basear nas informações fornecidas por B, que, por sua vez, deveria recebê-las de A (o proprietário do conteúdo/criador/prestador do serviço inicial).

No caso de C não dispor de informações suficientes, será abrangido pela presunção.

O intermediário B ilide a presunção.

B pode fazê-lo porque respeitou as condições exigidas: na fatura emitida por B a A (pelo seu serviço de intermediação), existe uma referência suficientemente clara ao serviço principal e ao prestador do mesmo e na fatura emitida por A a D, o serviço principal e o prestador do mesmo (neste nível «superior» da cadeia de fornecimento, o prestador do serviço identificado é A) estão identificados (o requisito estabelecido no artigo 9.º-A, n.º 1, segundo parágrafo, alínea a), é cumprido); as disposições contratuais confirmam que B presta apenas alguns serviços de intermediação e que o serviço principal é prestado por A. O requisito previsto no artigo 9.º-A, n.º 1, segundo parágrafo, alínea b), é cumprido por D, que emite o recibo ou a nota de débito ao consumidor final F, na qual o serviço e o prestador do mesmo estão identificados (o prestador do serviço no nível inferior da cadeia é D).

Simultaneamente, a possibilidade de B ilidir a presunção não é excluída, pois B **não está autorizado a cobrar ao cliente nem a realizar a prestação do serviço** nem define os termos e condições gerais.

É importante notar que, de modo a que B cumpra os requisitos estabelecidos no artigo 9.º-A, é necessário que disponha de informações suficientes relativas ao serviço principal e ao prestador do mesmo. Normalmente, B teria de se basear nas informações fornecidas por A.

No caso de B não dispor de informações suficientes, será abrangido pela presunção.

A (o proprietário do conteúdo/criador/prestador do serviço inicial) presta o serviço a D e emite uma fatura B2B normal. Não tem contacto direto com o consumidor final.

3.4.8. De que modo é a presunção aplicável em relação aos serviços telefónicos prestados através da Internet?

O artigo 9.º-A, n.º 2, prevê que quando os serviços telefónicos prestados através da Internet forem prestados através de uma rede de telecomunicações, de uma interface ou de um portal e a prestação for efetuada nas condições estabelecidas no n.º 1, é aplicável o disposto nesse número.

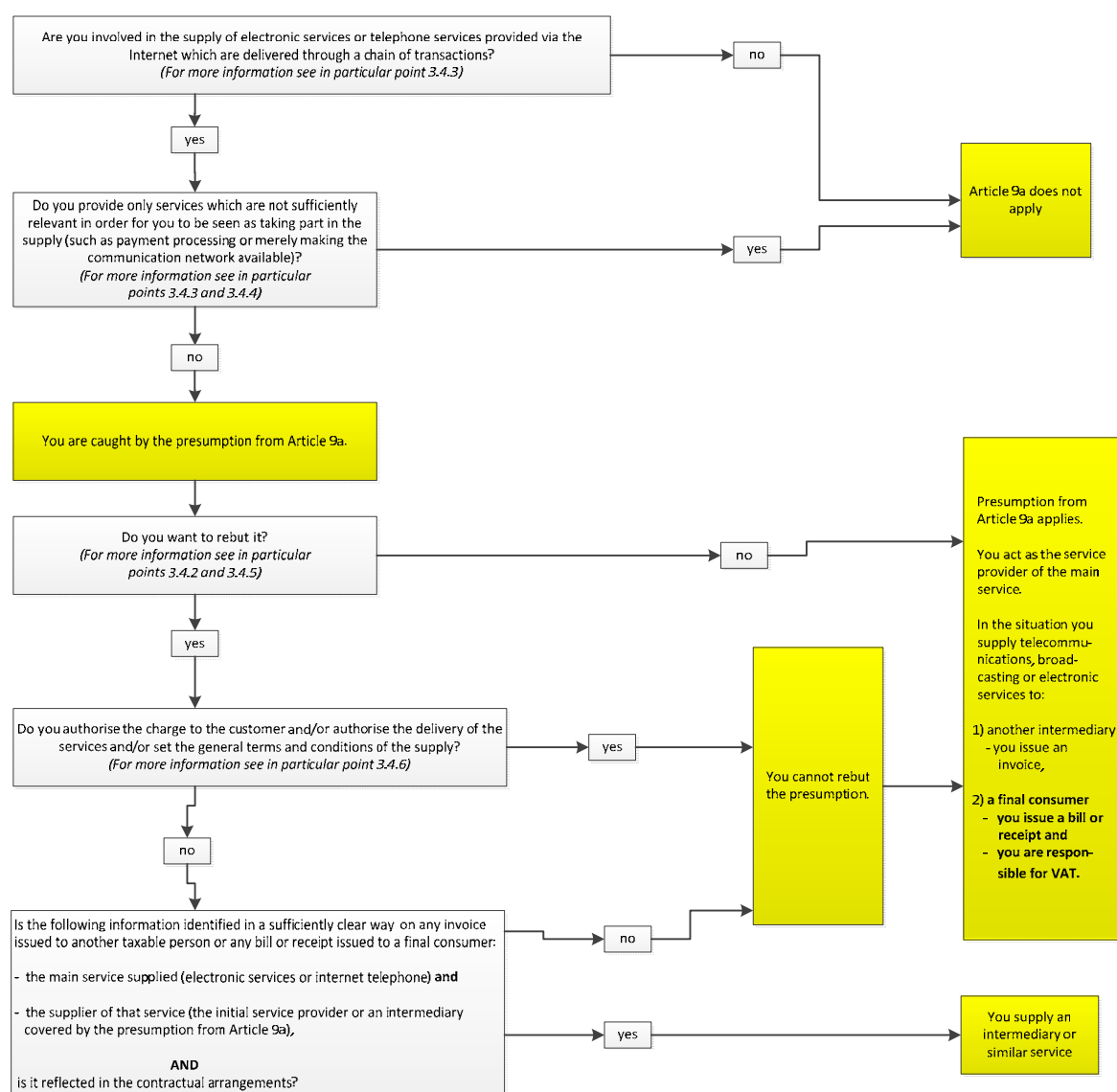
Uma vez que os serviços telefónicos podem ser prestados através de intermediários, é também necessária uma presunção relativa ao prestador efetivo do serviço ao consumidor final. Os serviços telefónicos prestados através da Internet, incluindo voz sobre o protocolo de Internet (VoIP), devem ser tratados da mesma forma que os serviços eletrónicos, no contexto do artigo 9.º-A.

3.5. Questões de pormenor decorrentes da presente disposição

3.5.1. Em que situações se aplica o artigo 9.º-A? – o quadro

O seguinte quadro apresenta uma ilustração de alto nível sobre como o artigo 9.º-A deve ser aplicado.

Para informações mais pormenorizadas, ver o capítulo 3 na íntegra. As definições de serviços eletrónicos e serviços de telecomunicações são tratadas no capítulo 2.



3.5.2. Porque não está esta presunção colocada junto das outras?

Esta disposição prevê uma presunção, tal como as disposições na subsecção 3-A. É de referir, no entanto, que a subsecção 3-A incide sobre a *localização do destinatário*, ao passo que o artigo 9.º-A prevê uma presunção relativa a *quem é prestador* dos serviços. A abordagem certa, em conformidade com a lógica da Diretiva IVA, é, em primeiro lugar, identificar corretamente o prestador do serviço. O passo seguinte é, então, avaliar corretamente a natureza do serviço e só depois determinar a que pertence o destinatário. Por esse motivo, o artigo 9.º-A não poderia ser colocado em conjunto com as demais presunções.

3.5.3. Porque não abrange esta presunção os serviços de radiodifusão e televisão?

Conforme explicado no ponto 2.4.2, a definição de serviços de radiodifusão e televisão prevista no artigo 6.º-B é relativamente limitada e exige que o prestador tenha «responsabilidade editorial» sobre o conteúdo para que o serviço seja abrangido por ela.

Nos termos do artigo 9.º-A, em conformidade com a presunção em que se aplica, o «intermediário» na prestação de serviços de radiodifusão e televisão tornar-se-ia o prestador de serviços (organismo de radiodifusão), uma vez que não se pode excluir ao próprio dessa posição devido às condições suplementares incluídas na presente disposição (na sequência do n.º 1, terceiro parágrafo).

Por esse motivo (uma vez que não é possível excluir a aplicação da presunção nos termos do n.º 1, primeiro parágrafo) não se considerou adequado incluir serviços de radiodifusão e televisão no artigo 9.º-A.

3.5.4. O que são redes de telecomunicações?

Ver o ponto 1.6 do glossário.

3.5.5. O que é uma interface ou um portal?

Ver o ponto 1.6 do glossário.

4. LUGAR DE ESTABELECIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS QUE NÃO SÃO SUJEITOS PASSIVOS (ARTIGO 13.º-A)

4.1. Disposição aplicável

A disposição aplicável figura no Regulamento de Execução do IVA:

- [Artigo 13.º-A](#)

Sempre que for 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.

4.2. Antecedentes:

No âmbito do sistema de IVA, um consumidor final (também referido como um sujeito não passivo) pode ser uma pessoa singular (ou seja, um particular) ou uma pessoa coletiva (por exemplo, uma autoridade pública).

Sempre que os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou os serviços eletrónicos são prestados a um particular, o IVA, como regra geral, deve ser apresentado no lugar onde o particular tem domicílio ou residência habitual (a partir de 2015).

Se nestas prestações o destinatário se trata de uma pessoa natural (que é um sujeito não passivo), o fator determinante será o lugar onde a pessoa se encontra estabelecida.

Neste contexto, no que respeita à aplicação das regras relativas ao lugar das prestações, importa recordar que, em conformidade com o artigo 43.º, n.º 2, da Diretiva IVA, uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo e esteja registada para efeitos do IVA é considerada sujeito passivo.

Aquando da cobrança do IVA no lugar onde o consumidor final está «**estabelecido**» (no caso de ser uma pessoa coletiva) ou no lugar onde este tem o seu «**domicílio**» ou «**residência habitual**» (quando o destinatário é uma pessoa singular), é necessário deixar claro o significado destes três conceitos.

Os artigos 12.º e 13.º já fornecem orientações sobre os conceitos de domicílio e residência habitual. Entende-se por «domicílio» de uma pessoa singular, o endereço conforme consta do registo da população ou registo similar, ou o endereço comunicado por essa pessoa às autoridades fiscais competentes. Também se esclarece que uma pessoa singular habitualmente reside onde habitualmente vive em razão de vínculos pessoais e profissionais. Sempre que estes vínculos forem em diferentes países, a sua residência habitual será determinada pelos vínculos pessoais indiciadores de relações estreitas entre a pessoa e o lugar onde vive.

4.3. Porque houve necessidade de clarificação?

Uma pessoa coletiva pertence ao local onde está estabelecida. Relativamente às pessoas coletivas que exercem atividade económica (sujeitos passivos), encontram-se orientações sobre o lugar de estabelecimento nos artigos 10.º e 11.º, mas não existe nenhuma orientação no que diz respeito a pessoas coletivas sem atividade económica (sujeitos não passivos).

Neste contexto, era necessário esclarecer o conceito de «estabelecido», que está atualmente incluído no artigo 13.º-A.

4.4. Para que serve a disposição?

O artigo 13.º-A define o lugar onde uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo está estabelecida ou tenha um estabelecimento.

Este é o lugar onde são exercidas (desempenhadas/executadas) as funções da sua administração central, ou qualquer outro estabelecimento -caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permitam receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento (ou seja, o local de exploração das atividades).

Ao contrário de um sujeito passivo, uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo não estará, normalmente, envolvida em atividades económicas. Por conseguinte, foi necessário dar orientações em separado sobre o lugar onde uma pessoa coletiva que não é sujeito passivo está estabelecida.

Contudo, a definição, e os testes a serem aplicados, reflete os princípios existentes para a determinação do local de estabelecimento de um sujeito passivo (artigo 10.º) e de qualquer estabelecimento estável de que disponha (artigo 11.º, n.º 1).

Os elementos utilizados são idênticos aos aplicados no caso de um sujeito passivo, mas foram adaptados à situação de um sujeito não passivo que não estará envolvido numa atividade empresarial.

5. ESTATUTO DO DESTINATÁRIO QUE NÃO COMUNICA O SEU NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO IVA (ARTIGO 18.º)

5.1. Disposição aplicável

A disposição aplicável figura no Regulamento de Execução do IVA:

- [Artigo 18.º, n.º 2, segundo parágrafo](#)

Sempre que for 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.

5.2. Antecedentes:

A partir de 1 de janeiro de 2015, o lugar de tributação da prestação de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos será o mesmo para as prestações de serviços B2B (de empresa para empresa) e B2C (de uma empresa para o consumidor final).

Independentemente dessa alteração, será ainda necessário que o prestador determine o estatuto do destinatário (se se trata de uma empresa ou de um consumidor final), uma vez que tal influenciará as obrigações em matéria de IVA do prestador. Sempre que a prestação for efetuada a um consumidor final, ou se o destinatário estiver estabelecido no mesmo Estado-Membro que o prestador, é este último o responsável pelo pagamento do imposto. Nos casos em que a prestação é feita a um destinatário que seja sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro que não o do prestador, este último não deverá cobrar IVA, uma vez que, ao abrigo do mecanismo de autoliquidação, será o destinatário o responsável pelo imposto.

5.3. Porque houve necessidade de clarificação?

O artigo 18.^{o11} é pertinente sempre que for necessário aplicar corretamente as regras relativas ao lugar das prestações de serviços na identificação do estatuto do destinatário. Por forma a verificar o estatuto do destinatário e o lugar a que pertence, o prestador dependerá em grande medida, com frequência, do número de identificação IVA comunicado pelo destinatário.

O n.º 1 informa o prestador sobre quando considerar um destinatário da UE um sujeito passivo. É o caso de quando o destinatário comunica o seu número de identificação IVA ou demonstre estar em processo de registo para efeitos do IVA.

Sempre que o número de identificação IVA não tiver sido comunicado, o n.º 2, segundo parágrafo, informa o prestador de que o destinatário pode ser considerado um sujeito não passivo, mas apenas se não existirem informações em contrário.

Em relação aos serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e aos serviços eletrónicos, a partir de 2015, o estatuto do destinatário não deverá influenciar a

¹¹ O artigo 18.º ajuda o prestador a identificar o estatuto do destinatário, mas a disposição não o altera. É importante recordar que qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade, deve ser considerada um sujeito passivo. Para se ser um sujeito passivo, não é necessário qualquer registo. Por outras palavras, o facto de um sujeito passivo não ter um número de identificação IVA não altera o seu estatuto.

identificação do lugar da prestação. Por conseguinte, independentemente de o destinatário ser um sujeito passivo ou um consumidor final, as receitas reverterão a favor do mesmo Estado-Membro.

Para estes serviços, há muitas vezes um volume elevado de prestações de valor reduzido em curso e, por conseguinte, é particularmente importante que a empresa seja capaz de estabelecer o estatuto dos destinatários rapidamente e com certeza. Por outras palavras, é necessário para uma empresa ter maior certeza aquando da decisão sobre se deve ou não cobrar IVA. Por estas razões, foi introduzido o artigo 18.º, n.º 2, segundo parágrafo. Este visa simplificar as regras no que respeita aos serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e aos serviços eletrónicos.

5.4. Para que serve a disposição?

O artigo 18.º, n.º 2, segundo parágrafo, facilita às empresas a distinção entre os destinatários que são empresas e os destinatários que são consumidores finais. O seu principal objetivo é proporcionar mais segurança jurídica ao prestador quanto ao estatuto do destinatário ao não ter em conta qualquer informação além do número de identificação IVA.

O prestador de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos **pode** considerar qualquer destinatário que não lhe comunique um número de identificação IVA um sujeito não passivo. Isto permitirá ao prestador determinar de forma imediata e com segurança se o pagamento do IVA compete ao próprio (como no caso de qualquer prestação a um sujeito não passivo, ou a um sujeito passivo estabelecido no mesmo Estado-Membro), ou se o imposto é da responsabilidade do destinatário (dado que a prestação se destina a um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro).

É facultativo para o prestador beneficiar desta disposição.

O prestador pode tratar os destinatários sem número de identificação IVA como consumidores finais. Ao fazê-lo, está a proteger-se contra qualquer responsabilidade futura que decorra da não comunicação do número de identificação IVA por parte do destinatário, que pode ser vista como uma indicação de que o destinatário **não** agiu, de facto, como um sujeito passivo.

Não obstante, o prestador não é obrigado a tratar um destinatário que é um sujeito passivo agindo como tal, como consumidor final: se pretende tratá-lo como um sujeito passivo, apesar de o destinatário não ter ainda comunicado o número de identificação IVA, pode fazê-lo. Porém, o ónus da prova será da sua competência e, de modo a evitar a responsabilização, terá de reunir informações suficientes para fundamentar o estatuto do destinatário.

No que se refere ao destinatário, uma vez atribuído o número de identificação IVA, é obviamente obrigado, nos termos do artigo 55.º, a comunicá-lo sem demora ao prestador por forma a permitir-lhe apresentar o mapa recapitulativo exigido.

Esta opção está disponível para o prestador **enquanto** o destinatário não comunicar o seu número de identificação IVA. Sempre que, apesar de ser um sujeito passivo, o destinatário for tratado como um consumidor final, este não pode recuperar o IVA que, inversamente, se torna um custo final para ele. A fim de evitar privar o destinatário dos seus direitos, deverá ser-lhe dada a possibilidade de corrigir a situação junto do prestador. Por conseguinte, a opção concedida ao prestador só é aplicável até ao momento em que o

destinatário comunica o seu número de identificação IVA. Nesse caso, o prestador terá de proceder às adaptações necessárias em conformidade com as regras normais. Estas poderão incluir o reembolso do IVA anteriormente cobrado ao destinatário e fazer os ajustamentos necessários na sua declaração de IVA (mini-regime de balcão único).

O destinatário deve comunicar o seu número de identificação IVA num período de tempo razoável após a prestação. Em situação normal, se um destinatário se atrasar a fazê-lo, pode-se presumir que não agiu como um sujeito passivo aquando da aquisição dos serviços.

Nos casos concretos, é importante manter presente que esta medida de simplificação não terá qualquer implicação nas receitas para o Estado-Membro do destinatário.

5.5. Questões de pormenor decorrentes da presente disposição

5.5.1. Está o prestador obrigado a tratar um destinatário sem número de identificação IVA como consumidor final?

Independentemente de informações contrárias, o prestador «pode» considerar um destinatário um sujeito não passivo enquanto este não comunicar o seu número individual de identificação IVA. Porém, o artigo 18.º, n.º 2, segundo parágrafo, não o obriga a fazê-lo. Se possuir outras informações que comprovem o estatuto do destinatário como sujeito passivo, o prestador pode tratá-lo como tal, mas, posteriormente, terá de assumir o risco caso surjam problemas com o destinatário.

5.5.2. Como deve o prestador tratar um destinatário estabelecido fora da UE?

Sempre que os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos forem prestados a clientes estabelecidos ou residentes fora da UE, a prestação exorbita do âmbito de aplicação da legislação europeia em matéria de IVA. Tal acontece independentemente do estatuto do destinatário.

A menos que a regra da utilização e exploração efetivas, conforme previsto no artigo 59.º da Diretiva IVA, seja aplicada, o prestador não necessita de conhecer o estatuto do destinatário, é apenas necessário determinar o lugar a que esse destinatário pertence. Isto é igualmente confirmado pelo artigo 3.º.

5.5.3. Qual a razão para ter sido utilizado «pode» em vez de «deve» no artigo 18.º, n.º 2?

A utilização de «pode» no artigo 18.º, n.º 2, segundo parágrafo, torna facultativo para o prestador utilizar esta disposição.

Uma referência a «deve» teria obrigado o prestador, a quem o destinatário não comunicou um número de identificação IVA, a tratar o destinatário como um sujeito não passivo. Todavia, não é de excluir que, mesmo na ausência de um número de identificação IVA, o prestador tenha conhecimento de que o destinatário é, na realidade, um sujeito passivo e a referência ao «pode» permite-lhe que se abstenha de tratar o destinatário como um sujeito não passivo.

Se o prestador dispõe de informações suficientes que comprovem que o destinatário é, de facto, um sujeito passivo, então não é obrigado a tratar esse destinatário como um sujeito

passivo e pode emitir uma fatura sem IVA se, em conformidade com o artigo 196.º da Diretiva IVA, este último for obrigado a contabilizar o IVA.

5.5.4. Quais as consequências no caso de o prestador decidir não beneficiar da opção incluída no artigo 18.º, n.º 2, segundo parágrafo?

Na ausência de um número de identificação IVA, se o prestador não utilizar a opção prevista no artigo 18.º, n.º 2, segundo parágrafo, é necessário que seja capaz de comprovar que o destinatário se trata, de facto, de um sujeito passivo. Se tal não for possível, o prestador pode ser responsabilizado pelo pagamento do IVA devido ao facto de o destinatário ser um sujeito não passivo.

5.5.5. O que teria o prestador de fazer no caso de o destinatário lhe comunicar, posteriormente, o seu número de identificação IVA?

Sempre que o destinatário não comunicar um número de identificação IVA e o prestador tiver dúvidas acerca do seu estatuto, o prestador pode precaver-se tratando o destinatário como um sujeito não passivo enquanto este não comunicar um número de identificação IVA.

Não obstante, esta apreciação inicial terá de ser revista e corrigida caso o destinatário comunique, posteriormente, o número de identificação IVA ao prestador. É importante ter em conta o artigo 25.º que indica que, **para a aplicação das regras relativas ao lugar das prestações de serviços, apenas são tidas em conta as circunstâncias existentes no momento do facto gerador.**

Assim que o destinatário comunicar o seu número de identificação IVA, o prestador terá de proceder aos ajustamentos necessários (emissão da fatura corrigida, reembolso do IVA cobrado ao destinatário, corrigir a sua declaração de IVA (mini-regime de balcão único)...).

5.5.6. Quando deve o destinatário comunicar o seu número de identificação IVA?

Um destinatário que aquando da aquisição se encontra em processo de registo, não poderá comunicar um número de identificação IVA, podendo ser tratado pelo prestador como um sujeito não passivo. No entanto, uma vez registado, o destinatário estará em condições de comunicar o seu número de identificação IVA. Se o fizer, o prestador já não pode recorrer à opção prevista no artigo 18.º, n.º 2, segundo parágrafo.

A comunicação deve ser atempada e, por conseguinte, deve ser realizada dentro de um prazo razoável. É possível aos prestadores preverem nas disposições contratuais o que consideram ser um «prazo razoável». Também é possível que, nos termos da legislação nacional, a comunicação tenha de ser realizada dentro de um determinado prazo.

5.5.7. Pode um destinatário que seja um sujeito passivo, mas que tenha sido tratado pelo prestador como um sujeito não passivo, recuperar o IVA a si cobrado pelo prestador?

Se o destinatário não comunicar o seu número de identificação IVA, o prestador pode decidir tratá-lo como um consumidor final e cobrar IVA. Em circunstâncias normais, esse IVA não deveria ser cobrado pelo prestador. Se for esse o caso, o IVA cobrado pode ser recuperado, mas não a partir da administração fiscal através de qualquer um dos

procedimentos normais de dedução/reembolso. O destinatário terá, inversamente, de contactar com o prestador a fim de retificar a situação.

5.5.8. O que deve ser feito quando um destinatário comunica um número de identificação IVA, mas o prestador tem dúvidas quanto ao estatuto ou à qualidade em que atua?

Em conformidade como o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), o prestador pode considerar o destinatário um sujeito passivo sempre que este último comunicar o seu número de identificação IVA, que este seja verificado com sucesso pelo VIES e que não exista nenhuma informação que sugira que o destinatário não seja um sujeito passivo. Por conseguinte, se o prestador, com base noutras informações disponíveis, tiver dúvidas sobre o estatuto do destinatário ou a qualidade em que atua, pode decidir que a comunicação do número de identificação IVA por si só não é suficiente para tratar o destinatário como um sujeito passivo. Aquando da sua decisão, o prestador deve ter em conta a formulação do artigo 19.º.

5.5.9. Existe alguma contradição entre a opção prevista no artigo 18.º, n.º 2, segundo parágrafo, e a obrigação existente em alguns Estados-Membros de incluir o número de identificação IVA na fatura para que o prestador possa não cobrar IVA no que respeita às prestações de serviços transfronteiriças?

Não, não existe qualquer contradição entre estes dois elementos. O artigo 18.º, n.º 2, dá uma opção ao prestador para quando o destinatário não comunica o número de identificação IVA. Contudo, nos casos em que os Estados-Membros são mais rigorosos nos requisitos para a aceitação de que, na ausência do número de identificação IVA do destinatário, se justifica o prestador não cobrar o IVA relativo às prestações de serviços transfronteiriças, a escolha de o prestador não utilizar esta opção (de tratar o destinatário como um consumidor final), na prática, será limitada.

6. DESTINATÁRIOS ESTABELECIDOS OU RESIDENTES EM MAIS DO QUE UM PAÍS (ARTIGO 24.º)

6.1. Disposição aplicável

A disposição aplicável figura no Regulamento de Execução do IVA:

- [Artigo 24.º](#)

Sempre que for 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.

6.2. Antecedentes:

Para as prestações B2C, o lugar de tributação depende de onde está estabelecido o consumidor final ou de onde tem um estabelecimento (se for uma pessoa coletiva que não seja um sujeito passivo), ou de onde tem domicílio ou residência habitual (no caso de uma pessoa singular).

6.3. Porque houve necessidade de clarificação?

Sempre que um cliente estiver estabelecido ou resida em mais do que um país, tal poderia dar origem a conflitos de competência entre os Estados-Membros sobre qual teria, no caso de existir, o direito de cobrar impostos. Tal poderá resultar na dupla tributação.

Deve ser dada prioridade ao lugar que melhor assegura a tributação no local do consumo real dos serviços. No entanto, são necessárias novas orientações no sentido de clarificar esse conceito.

6.4. Para que serve a disposição?

O artigo 24.º fornece as orientações necessárias a fim de evitar conflitos entre Estados-Membros e a dupla tributação do prestador no caso de o consumidor final estar estabelecido ou residir em mais do que um país.

Este é pertinente nas situações em que os serviços prestados ao consumidor final são tributáveis no lugar a que pertence o consumidor final, como no caso dos serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e dos serviços eletrónicos (artigo 58.º da Diretiva IVA).

Sempre que esses serviços forem prestados a uma pessoa coletiva que não seja um sujeito passivo, será dada prioridade ao lugar onde são exercidas as funções da sua administração central (alínea a)). É isto que se verifica, salvo se houver provas de que os serviços são utilizados noutro estabelecimento da pessoa coletiva que não seja sujeito passivo.

Se a prestação for feita a uma pessoa singular, deve ser dada prioridade à residência habitual da pessoa (alínea b)). O domicílio deve ser utilizado apenas se existirem provas de que os serviços são utilizados lá.

O objetivo é, conforme referido no considerando 7 do Regulamento 1042/2013, dar prioridade ao lugar que melhor assegura a tributação no local do consumo real dos serviços.

6.5. Questões de pormenor decorrentes da presente disposição

6.5.1. Como devem ser aplicadas as presunções dispostas nos artigos 24.º-A e 24.º-B no caso de o destinatário estar estabelecido ou residir em mais do que um país?

Esta disposição procura evitar conflitos de competência entre os Estados-Membros sobre qual teria, no caso de existir, o direito de cobrar impostos.

Sempre que seja aplicável o disposto no artigo 24.º-A ou no artigo 24.º-B, alíneas a), b) ou c), o lugar das prestações é identificado mediante uma referência a determinados indicadores que apontam para o lugar onde o destinatário está estabelecido ou reside¹². Por conseguinte, apenas poderia surgir um conflito entre os dois lugares de estabelecimento ou residência se uma administração fiscal ilidisse uma das presunções específicas, sendo que não existem indícios de utilização indevida ou abusiva por parte do prestador. Se, após a ilisão de uma dessas presunções, com base nas informações disponíveis, o destinatário é identificado como estando estabelecido ou residindo em mais do que um Estado-Membro, o artigo 24.º seria pertinente.

Se nenhuma das presunções específicas se aplicar, presume-se que o lugar a que pertence o destinatário é o lugar identificado como tal pelo prestador com base em dois elementos de prova não contraditórios, em conformidade com o artigo 24.º-B, a alínea d). É especialmente pertinente no caso de, com base nas informações disponíveis, o destinatário ser identificado como estando estabelecido ou residindo em mais do que um Estado-Membro, procurar orientações no artigo 24.º.

6.5.2. Como deve o artigo 24.º-F, que trata os elementos de prova, ser aplicado no caso de o destinatário estar estabelecido ou residir em mais do que um país?

O artigo 24.º-F fornece uma lista não exaustiva dos elementos de prova que podem ser utilizados pelo prestador na identificação do lugar em que o cliente final está estabelecido, tem domicílio ou residência habitual. Nos casos em que, com base nos elementos de prova disponíveis, o prestador identifica dois países nos quais o destinatário está estabelecido ou reside, deve escolher o país de tributação em conformidade com o artigo 24.º (ver também [o ponto 6.4](#)).

¹² O âmbito de aplicação das presunções específicas estabelecidas nos artigos 24.º-A e 24.º-B, alíneas a) a c), é descrito em maior pormenor no capítulo 7.

7. PRESUNÇÕES RELATIVAS À LOCALIZAÇÃO DO DESTINATÁRIO (ARTIGOS 24.º-A E 24.º-B)

7.1. Disposições aplicáveis

As disposições aplicáveis figuram no Regulamento de Execução do IVA:

Prestações digitais numa localização física do prestador:

- [Artigo 24.º-A](#)

Prestações digitais através de uma linha fixa:

- [Artigo 24.º-B, alínea a\)](#)

Prestações digitais através de redes móveis:

- [Artigo 24.º-B, alínea b\)](#)

Prestações digitais utilizando um descodificador:

- [Artigo 24.º-B, alínea c\)](#)

Outras prestações digitais:

- [Artigo 24.º-B, alínea d\)](#)

Sempre que for 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.

7.2. Antecedentes:

A partir de 1 de janeiro de 2015, em conformidade com os artigos 44.º e 58.º da Diretiva IVA, os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e os serviços eletrónicos serão, em todos os casos, tributáveis no lugar do destinatário. Tal é o caso, independentemente de esses serviços serem fornecidos por empresas da UE ou de países terceiros e independentemente do estatuto do destinatário (enquanto sujeito passivo ou não passivo).

7.3. Porque houve necessidade de clarificação?

Os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos (serviços digitais) são geralmente prestados à distância e o prestador deve ser capaz de determinar facilmente a localização dos seus destinatários, para que o tratamento do IVA possa ser automatizado, impondo o mínimo de encargos administrativos possível.

Sempre que cada prestação única seja de valor reduzido, mas, ao mesmo tempo, o número de operações é muito elevado, é necessário que a presunção facilite a aplicação prática das regras aplicáveis a partir de 2015. Existem também situações em que, devido ao contexto específico em que o serviço digital é prestado, é muito difícil identificar não só a localização como também o estatuto do destinatário. Também nestes casos é necessária uma presunção. Todas estas presunções devem ser manifestamente coerentes com as regras definidas pela Diretiva IVA.

As presunções destinam-se a proporcionar alguma flexibilidade em termos de progressos tecnológicos futuros. Com a tecnologia em constante mudança, é provável que os novos serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrônicos entrem no mercado. Se o âmbito de aplicação das presunções for demasiado restritivo, haveria um risco de as mesmas poderem não servir o seu propósito.

7.4. Para que servem as disposições?

As disposições constantes da subsecção 3-A preveem presunções que tornam extremamente difícil, se não praticamente impossível, para o prestador conhecer o estabelecimento real, o domicílio ou residência habitual do destinatário. A fim de facilitar a aplicação, são fornecidas presunções para a localização do destinatário.

A maioria das presunções trata a execução das regras aplicáveis a partir de 1 de janeiro de 2015 (artigos 24.º-A e 24.º-B)¹³. Ao estabelecer-se essas presunções, são tidas em conta as soluções técnicas informáticas atualmente disponíveis para as empresas.

Para uma determinada presunção ser aplicada, a prestação tem de ser realizada em certas condições prescritas. Também é importante recordar que todas as presunções incluídas na subsecção 3-A são ilidíveis.

A subsecção 3-A está estreitamente ligada com as subsecções 3-B e 3-C. A subsecção 3-B diz respeito à ilisão das presunções pelo prestador ou por uma administração fiscal (no caso desta última, se existirem indícios de utilização indevida ou abusiva por parte do prestador). A subsecção 3-C centra-se nos elementos de prova para a identificação da localização do destinatário e ilisão das presunções. Nos capítulos 8 e 9 figuram explicações adicionais sobre as subsecções 3-B e 3-C.

7.4.1. Presunção aplicável para as prestações B2B e B2C

O artigo 24.º-A prevê uma presunção refutável aplicável para os artigos 44.º, 58.º e 59.º da Diretiva IVA. Tal significa que abrange ambas as prestações B2B e B2C. Se esse não tivesse sido o caso, o objetivo inicial da presunção perder-se-ia, uma vez que o prestador teria de acompanhar todas as operações, com vista a verificar se o seu destinatário se trata de uma empresa ou de um particular.

Esta presunção é aplicável a serviços digitais prestados em determinadas localizações físicas (n.º 1). É também o caso em que a localização física se situa a bordo de embarcações, aeronaves ou comboios durante uma operação de transporte de passageiros (n.º 2).

Contudo, não abrange serviços «de distribuição de conteúdos audiovisuais em linha». Tratam-se de serviços que só podem ser prestados graças a uma ligação estabelecida através das redes de comunicação, mas não exigem a presença física do destinatário no local onde o serviço é prestado. O serviço de base (que, em condições específicas, pode ser abrangido pelo artigo 24.º-A) que permite que os serviços de distribuição de conteúdos audiovisuais em linha sejam prestados é, normalmente, um serviço de telecomunicações.

¹³ A subsecção 3-A inclui o artigo 24.º-C, que prevê uma presunção para a aplicação do artigo 56.º, n.º 2, da Diretiva IVA, nos termos da qual a locação de meios de transporte, com exceção da locação de curta duração, a uma pessoa que não seja sujeito passivo é tributável no local do destinatário. Estão previstas notas explicativas separadas sobre as alterações do IVA relativas às regras aplicáveis ao lugar das prestações de serviços de locação a longo prazo de meios de transporte que entraram em vigor em 2013.

A aplicabilidade de cada presunção deve ser avaliada pelo prestador, com base nas informações disponíveis (*i.e.*, quaisquer informações que um prestador tenha ou devesse ter).

7.4.1.1. Prestações digitais numa localização física do prestador

Com a presunção referida no artigo 24.º-A, n.º 1, um prestador pode partir do princípio de que o destinatário está estabelecido, tem domicílio ou residência habitual no lugar onde o serviço é prestado por ele e o destinatário está presente, porque a sua presença física é necessária para a receção desse serviço. Esse seria então o lugar onde o serviço prestado por esse prestador seria tributado.

A lista de exemplos das localizações (cabina telefónica, zona wi-fi, cibercafé, restaurante, entrada de um hotel) é apenas ilustrativa e a presunção poderá, por conseguinte, aplicar-se sempre que a prestação se realize noutro local semelhante. Não obstante, tal exige o cumprimento das condições básicas da presunção.

Esta presunção abrange apenas os serviços prestados pelo prestador na sua localização, mas não os serviços prestados por outros prestadores de serviços. Por conseguinte, abrange o caso em que o destinatário paga uma taxa para poder navegar na Internet durante 1 hora num cibercafé, mas não as transferências feitas por ele a partir da Internet. Estes últimos serviços (que podem ser referidos como serviços de distribuição de conteúdos audiovisuais em linha) não necessitam de ser prestados na localização física do prestador e, por conseguinte, não são abrangidos pela presunção constante do artigo 24.º-A, n.º 1.

Por exemplo, um destinatário residente no Reino Unido vai de férias para Espanha e compra um crédito de acesso de duas horas para poder utilizar a ligação à Internet no cibercafé de uma estância. Nos termos do artigo 24.º-A, n.º 1, o crédito está sujeito ao regime de IVA espanhol. Quaisquer outras prestações (serviços de distribuição de conteúdos audiovisuais em linha) adquiridas pelo destinatário enquanto estiver a utilizar a ligação não serão abrangidas.

Se o mesmo destinatário comprasse e descarregasse músicas em formato MP3 a partir de uma plataforma de venda em linha **não** através da ligação wi-fi à Internet do cibercafé, mas através da rede do seu operador de rede móvel no Reino Unido, o artigo 24.º-A não seria aplicável. Em primeiro lugar, os serviços de telecomunicações, neste caso, não exigem a presença física do destinatário no cibercafé. Em segundo lugar, de qualquer das formas, o descarregamento de músicas em formato MP3 constitui um serviço de distribuição de conteúdos audiovisuais em linha. Por conseguinte, nesta segunda situação, se o destinatário estiver a utilizar o seu telemóvel do Reino Unido (ou seja, o indicativo do país armazenado no cartão SIM corresponde ao Reino Unido), então o regime de IVA aplicável ao serviço de telecomunicações e à venda da música em formato MP3 será o do Reino Unido.

A presunção abrange todos os três tipos de serviços de forma a ter em conta os serviços com características semelhantes que são prestados nas mesmas circunstâncias (prestados a um destinatário na localização física do prestador, sem conhecer a localização exata do destinatário – *i.e.*, onde este está estabelecido, tem um domicílio ou residência habitual).

Acima de tudo é pertinente para os serviços de telecomunicações, uma vez que os principais serviços implicados seriam chamadas telefónicas (quando a partir de uma

cabina telefónica) ou o acesso à Internet (numa zona wi-fi ou num cibercafé). Porém, também poderia aplicar-se a determinado serviços de radiodifusão e televisão e serviços eletrónicos, por exemplo, na situação em que são utilizadas máquinas de jogo (em salas de jogos, pubs, bares) ou quando existe uma oferta de entretenimento (jogos de azar que dependem de servidores localizados, por exemplo, em cafés ou quiosques).

Uma vez que é necessária a presença física do destinatário no local para que este possa receber os serviços, presume-se também que estes serviços são efetivamente utilizados e explorados nessa localização. Apenas os serviços que não exigem a presença física do destinatário na localização do prestador podem ser utilizados e explorados noutra local.

7.4.1.2. *Prestações digitais na localização física do prestador a bordo de meios de transporte*

Poderão surgir complicações se os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou os serviços eletrónicos forem prestados numa localização que esteja em movimento. Sempre que a localização estiver situada a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio no decurso de um transporte de passageiros no território da UE, considera-se que o país da localização é o país de partida do transporte. Tal decorre do artigo 24.º-A, n.º 2.

É feita referência ao «*transporte de passageiros efetuado no território da Comunidade nos termos dos artigos 37.º e 57.º da Diretiva IVA*». Isto significa que a disposição prevista no artigo 24.º-A, n.º 2, só abrange a **parte do transporte de passageiros efetuada no território da Comunidade** conforme definido nos artigos 37.º, n.º 2, e 57.º, n.º 2, da Diretiva IVA. Por conseguinte, as restantes partes de um transporte de passageiros (incluindo viagens fora da União Europeia) não são abrangidas por essa disposição.

O artigo 37.º, n.º 2, (assim como o artigo 57.º, n.º 2) da Diretiva IVA define **a parte de um transporte de passageiros efetuada no território da Comunidade** como «*a parte de um transporte efetuada sem escala fora da Comunidade, entre o lugar de partida e o lugar de chegada do transporte de passageiros*». Esclarece também que o lugar de partida de um transporte de passageiros é o primeiro ponto previsto para o embarque de passageiros na UE, eventualmente após uma escala fora da UE.

Importa salientar que, em conformidade com os artigos 15.º e 35.º, a parte de um transporte de passageiros efetuada no território da UE é determinada pelo trajeto do meio de transporte e não pelo trajeto efetuado por cada um dos passageiros.

Sendo que o âmbito de aplicação territorial da presunção, neste caso, é diretamente baseado nessa definição, a referência ao «*país de partida*» deve ser entendida do mesmo modo que o «**ponto de partida**» é definido pelos artigos 37.º e 57.º da Diretiva IVA. Não existe margem de manobra para um alargamento do âmbito da sua aplicação territorial.

A título de ilustração, se um cruzeiro partir de Espanha, fizer escala em Portugal e França e terminar a sua viagem no Reino Unido e o operador do cruzeiro prestar serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou serviços eletrónicos de forma a que seja necessária a presença física do destinatário (por exemplo através de uma rede específica), então o IVA espanhol deverá ser pago pelo prestador em relação a esses serviços.

A aplicação da presunção disposta no artigo 24.º-A, n.º 2, não foi alargada para as situações em que a prestação é feita fora da parte do transporte de passageiros efetuada no

território da UE (que inclui também viagens internacionais), uma vez que isso seria contrário à lógica atualmente aplicada às prestações de bordo em geral (em conformidade com os artigos 37.º e 57.º da Diretiva IVA). Por outras palavras, a presunção incluída no n.º 2 não é aplicável às prestações de bordo após a parte do transporte de passageiros efetuada no território da UE.

Por conseguinte, os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos prestados a bordo de embarcações, aeronaves ou comboios realizados **fora da parte do transporte de passageiros efetuada no território da Comunidade** (no sentido acima exposto), são abrangidos pelo artigo 24.º-A, n.º 1, ou, se as condições da presunção não forem cumpridas, por uma das restantes presunções incluídas no artigo 24.º-B (na prática, será ou a presunção específica baseada na utilização de um cartão SIM ou a presunção geral).

Por conseguinte, se um cruzeiro partir de Espanha, fizer escala em Marrocos e na Tunísia e terminar a sua viagem em Itália, o artigo 24.º-A, n.º 2, não será aplicável, tendo em conta que o trajeto não terá lugar na parte do transporte de passageiros efetuada no território da Comunidade.

Nesse caso, se os serviços (por exemplo, serviços de itinerância) prestados a bordo exigirem a presença física do destinatário, será necessário utilizar o artigo 24.º-A, n.º 1, *i.e.*, a localização física da embarcação no momento em que é prestado o serviço será determinante. Na prática, o exemplo em que um cruzeiro parte de Espanha, faz escala em Marrocos e na Tunísia e termina a sua viagem em Itália, significa que, nas águas territoriais espanholas, será aplicável o regime de IVA espanhol; nas águas territoriais italianas, será aplicável o regime de IVA italiano; fora das águas territoriais da UE, nenhum regime de IVA da UE é aplicável.

No entanto, sempre que um destinatário adquirir esses serviços através do seu operador normal como um elemento do pacote global de serviços móveis, é evidente que estes serviços são exclusivamente abrangidos pelo artigo 24.º-B, alínea b), e o indicativo do país armazenado no cartão SIM será determinante.

7.4.2. Presunções aplicáveis apenas a prestações B2C

O artigo 24.º-B prevê presunções ilidíveis para determinadas prestações abrangidas pelo artigo 58.º da Diretiva IVA. As presunções são aplicáveis apenas às prestações B2C.

Estas presunções são limitadas no âmbito de aplicação e, por conseguinte, não se estendem às prestações B2B, incluindo os casos de utilização mista, sobre os quais, inversamente, se aplica o artigo 44.º da Diretiva IVA.

A aplicabilidade de cada presunção deve ser avaliada pelo prestador, com base nas informações disponíveis (*i.e.*, quaisquer informações que um prestador tenha ou devesse ter). Por conseguinte, pode acontecer que alguns serviços não sejam abrangidos por estas presunções específicas devido à falta de informações disponíveis sobre a forma como foram prestados ao destinatário. Alguns casos podem dizer respeito a determinados serviços «de distribuição de conteúdos audiovisuais em linha»¹⁴, podendo igualmente implicar outros serviços.

¹⁴ O ponto 1.6 inclui uma definição de serviços de distribuição de conteúdos audiovisuais em linha.

7.4.2.1. Prestações digitais através de uma linha fixa

O artigo 24.º-B, alínea a), trata sobre casos em que os serviços são prestados ao destinatário (um sujeito não passivo) através de uma linha fixa ligada a um edifício. Uma vez que esse será o local onde o serviço será, normalmente, utilizado, presume-se que é esse o local a que pertence o destinatário.

Esta presunção não é limitada no que se refere ao âmbito de aplicação, mas cobrirá qualquer prestação de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos efetuadas através de uma linha fixa. Para a presunção ser aplicada, a prestação deve ser efetuada ao sujeito não passivo através da **sua** linha fixa. Por conseguinte, deve haver uma ligação entre a linha fixa e o destinatário em questão para indicar que o cliente efetivamente pertence ao local de instalação da linha fixa. Tal abrangeria uma linha fixa, que é residencial (quer a instalação seja feita para o proprietário quer para um locatário), ou similares (sempre que a instalação for feita num edifício utilizado por uma pessoa coletiva que não seja um sujeito passivo para as suas atividades), mas não a situação em que o local de instalação da linha fixa é utilizado para a gestão de um negócio.

Tal significa que quando os serviços são prestados a um destinatário através da sua linha fixa, presume-se que aquela é a localização do destinatário e que o prestador poderá confiar nessa informação (independentemente se a linha fixa pertence a esse fornecedor ou a um terceiro), a menos que possa refutar esta presunção com base em três elementos de prova. Se, por exemplo, os serviços forem prestados a uma linha fixa instalada numa casa de férias, mas o prestador tiver três elementos de prova não contraditórios que indiquem que o destinatário esteja estabelecido ou resida noutro lugar (por exemplo, endereço de faturação, dados bancários e outra informação comercialmente pertinente que aponte para outro Estado-Membro que não o da linha fixa), então a presunção pode ser ilidida pelo prestador. Sempre que o fornecedor ilidir a presunção, a prestação será considerada como sendo realizada no local indicado pelos três elementos de prova.

No caso em que, num determinado local, além de uma linha fixa, se utiliza um decodificador ou um cartão de visualização para a prestação dos serviços, então a presunção que tem por base a linha fixa tem precedência.

7.4.2.2. Prestações digitais através de redes móveis

O artigo 24.º-B, alínea b) abrange os casos em que o destinatário (um sujeito não passivo) utiliza um cartão SIM para receber serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou serviços eletrónicos (independentemente de se tratar de serviços de créditos pré-pagos ou de serviços pós-pagos).

Um cartão SIM será utilizado, sobretudo, no país indicado pelo indicativo do país armazenado no cartão e o país de emissão do cartão SIM é, por conseguinte, fundamental para determinar o lugar a que pertence o destinatário para efeitos de determinação do lugar da prestação. Presume-se que o cliente esteja estabelecido, tenha domicílio ou residência habitual aí.

Esta presunção é particularmente útil no caso dos serviços de créditos pré-pagos relativos a um cartão SIM, uma vez que estes créditos podem ser utilizados para muito mais do que

o pagamento de chamadas telefônicas ou acesso à Internet¹⁵ e o prestador destes serviços de créditos não tem como saber antecipadamente em que é que o destinatário os vai aplicar.

Em ambos os casos (serviços de créditos pré-pagos e serviços pós-pagos), o prestador poderá ilidir a presunção se tiver três elementos de prova não contraditórios que indiquem que o destinatário está estabelecido noutra localidade.

7.4.2.3. Prestações digitais utilizando um descodificador

O artigo 24.º-B, alínea c) estabelece que quando um descodificador ou dispositivo semelhante ou um cartão de visualização é necessário para receber os serviços, pode-se presumir que o destinatário (um sujeito não passivo) pertence ao local onde o dispositivo se encontra ou para o qual o cartão de visualização é enviado para aí ser utilizado. A presunção não se aplica nos casos em que o dispositivo é vendido e o prestador não tem conhecimento sobre onde o mesmo estará localizado ou nos casos em que o cartão de visualização é vendido, mas não é enviado ao destinatário. Se, num determinado local, é utilizada uma linha fixa juntamente com um dispositivo ou cartão de visualização para a prestação dos serviços, então a presunção disposta no artigo 24.º-B, alínea a) é aplicável.

7.4.2.4. Outras prestações digitais

Todas as prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos não abrangidas por uma presunção específica (incluída nos artigos 24.º-A ou 24.º-B, alíneas a), b) ou c)), são tratadas pelo artigo 24.º-B, alínea d). Nos termos dessa disposição, considera-se que o destinatário pertence ao local identificado pelo prestador com base em dois elementos de prova não contraditórios.

Esta presunção geral deverá aplicar-se apenas se não for possível utilizar uma presunção específica. Por conseguinte, se o fornecedor não tiver nem puder ter recolhido (em circunstâncias comerciais normais) informações ou elementos de prova para que a presunção específica seja aplicável, deve ir além disso e aplicar a presunção geral. Assim, por exemplo, se um serviço é passível de ser prestado através de, pelo menos, dois canais diferentes (uma linha fixa ou redes móveis) e o fornecedor não tem como saber e nem deveria ter conhecimento sobre qual foi efetivamente utilizado pelo destinatário para a receção do serviço, deve optar pela presunção geral.

Esta presunção geral está diretamente ligada ao artigo 24.º-F e prevê uma maior segurança para o prestador, aquando da determinação do lugar de tributação. Caberá ao prestador decidir sobre os dois elementos de prova não contraditórios que considera mais fiáveis para determinar o local a que pertence o destinatário (ver também o [capítulo 9](#)). É alcançado um equilíbrio entre o requisito de que o ónus da prova não deve ser desproporcionado e a necessidade de evitar a manipulação e os abusos. A perceção pode variar em função do interessado. É importante que seja fácil e prático para as empresas agirem em conformidade. Por outro lado, é igualmente importante que os Estados-Membros tenham garantias suficientes de que os serviços são tributados no lugar correto.

Mesmo que, em alguns casos, possa ser difícil para o prestador recolher mais do que um elemento de prova, é de realçar que qualquer informação comercialmente pertinente pode

¹⁵ A presunção relativa ao indicativo do país armazenado no cartão SIM só é pertinente para as prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos para determinar o seu lugar de tributação e não para outras prestações que possam ser pagas através de créditos pré-pagos.

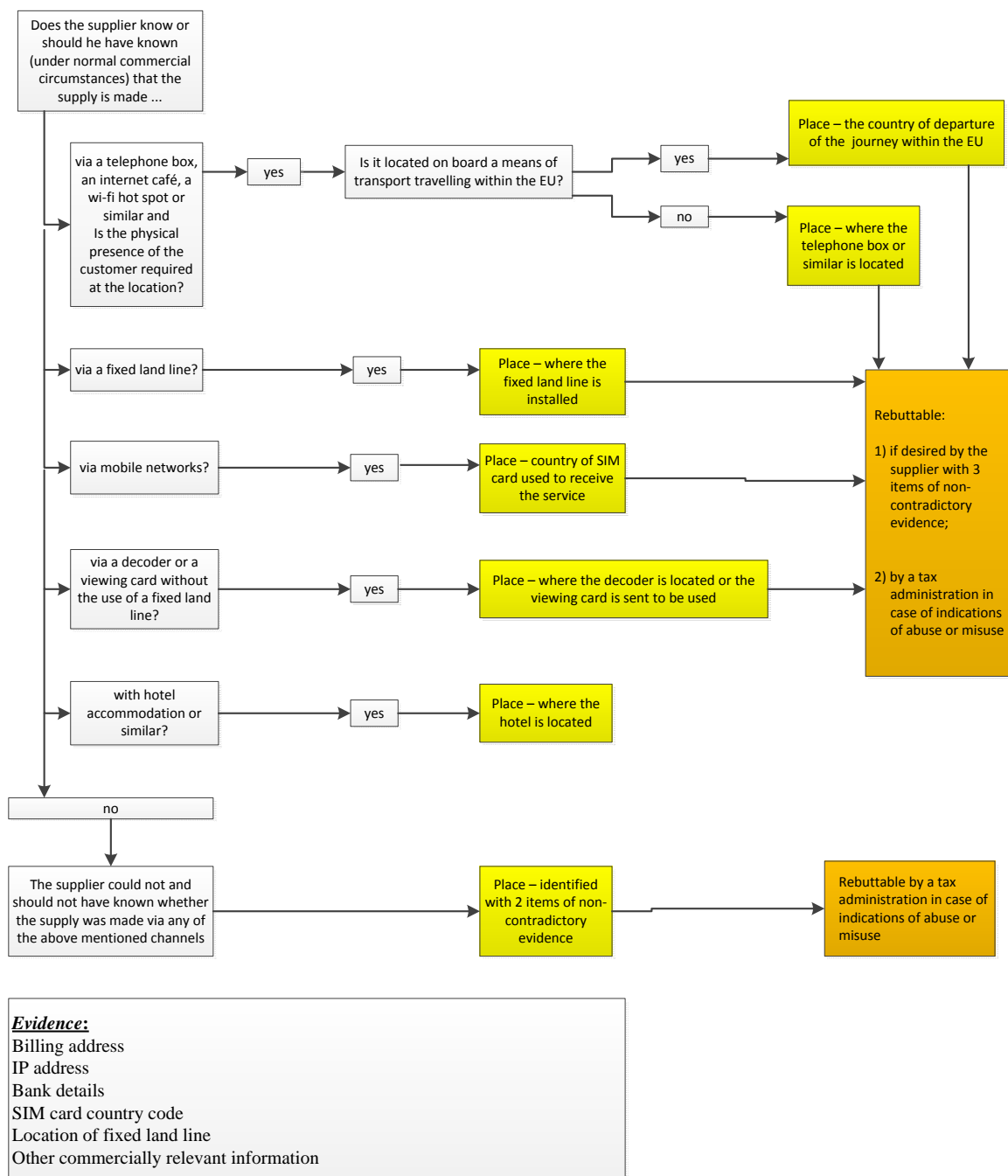
servir como elemento de prova, o que deverá permitir uma flexibilidade suficiente para o prestador determinar corretamente a localização do seu destinatário. A administração fiscal estará em condições de contestar a apreciação do prestador apenas no caso de existirem indícios de utilização indevida ou abusiva por parte deste último (ver também o [capítulo 8](#)).

Esta presunção, como presunção de reserva, é suscetível de ser válida no futuro, o que deve assegurar que os novos serviços e tecnologias emergentes serão tidos em conta.

7.5. Questões de pormenor decorrentes da aplicação destas disposições

7.5.1. Qual a interação entre as diferentes presunções? – o quadro

A interação é ilustrada pelo seguinte quadro de decisão que mostra as presunções para cada tipo de prestação:



7.5.2. O que significa uma zona wi-fi?

Ver o ponto 1.6 do glossário.

7.5.3. São os serviços pré-pagos abrangidos pela presunção para a prestação numa localização física?

Não, tendo em conta que, normalmente, esses serviços não exigem a presença física do destinatário a ser fornecido. Assim, os casos em que o acesso a, por exemplo, zonas wi-fi não está limitado a um local específico, não são abrangidos pelo artigo 24.º-A.

7.5.4. Que presunção prevalece na eventualidade de surgir um conflito entre presunções?

É possível que existam casos em que as presunções dispostas nos artigos 24.º-A e 24.º-B entrem em conflito. Visto que todas as presunções se referem a serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos, poderá haver alguma confusão quanto a qual das presunções deve ser utilizada.

Enquanto medida preliminar antes de responder à pergunta sobre se existe um conflito entre as presunções e, no caso de existir, qual das presunções prevalece, deve ser efetuada uma avaliação factual da prestação. Neste contexto, o prestador é obrigado a utilizar todas as informações disponíveis. Esta obrigação inclui também as informações de que deveria ter conhecimento (ver também o [capítulo 9](#)).

O problema existe apenas se uma mesma prestação de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou serviços eletrónicos preencher as condições compreendidas pelas duas presunções separadas.

No que respeita às prestações efetuadas através de uma linha fixa (reguladas pelo artigo 24.º-B, alínea a)), sempre que um descodificador for também necessário (abrangido pelo artigo 24.º-B, alínea c)), está claramente indicado no Regulamento de Execução do IVA que a presunção da linha fixa prevalece.

Além disso, nas situações em que existem dúvidas sobre se se deve aplicar as presunções específicas (previstas nos artigos 24.º-A e 24.º-B, alíneas a) a c)) ou a presunção geral (artigo 24.º-B, alínea d)), esta última prevalece sempre.

Por exemplo, uma aplicação pode ser adquirida por um consumidor final numa loja de aplicações através da conta do seu telemóvel (a nota de débito do telemóvel é cobrada ou são deduzidos créditos) e a loja de aplicações é responsável pelo IVA relativo ao serviço. Pode a loja de aplicações, numa situação como esta, utilizar a presunção específica prevista no artigo 24.º-B, alínea b), ou deve utilizar a presunção geral estabelecida no artigo 24.º-B, alínea d)? A loja de aplicações deve aplicar uma presunção específica se tiver ou devesse ter tido (em circunstâncias comerciais normais) as informações sobre o cartão SIM (na prática, isso poderia significar que o operador de telecomunicações precisaria de partilhar tais informações) e souber ou devesse saber que uma aplicação é entregue através de redes móveis. Caso contrário, a loja de aplicações será obrigada a encontrar dois elementos de prova não contraditórios, conforme exigido pelo artigo 24.º-B, alínea d).

Resumindo, se prestador não tiver recolhido e não tivesse podido recolher as informações necessárias para cumprir as condições para a presunção específica ser aplicada, deve utilizar a presunção geral (ver também o [capítulo 9](#)).

7.5.5. Como devem ser tratadas as prestações fornecidas através de um cartão SIM, cujo código de país atribuído abrange igualmente territórios onde o regime do IVA da União Europeia não é aplicável?

A tributação, nos termos da presunção prevista no artigo 24.º-B, alínea b), tem por base o indicativo do país armazenado no cartão SIM. Para alguns territórios fora do âmbito de aplicação da Diretiva IVA, existem códigos separados, enquanto para os outros, não. Para a última situação, a presunção poderia sujeitar os créditos utilizados nesses territórios ao regime do IVA da UE.

É difícil entender de que forma, com a presunção, esta questão pode ser evitada, tendo em conta que, no momento em que os créditos são vendidos, não há maneira de saber onde exatamente serão os créditos utilizados (por exemplo: em Espanha continental ou nas Ilhas Canárias).

A presunção pode ser ilidida pelo prestador no caso de ter três elementos de prova não contraditórios que fundamentem que o destinatário pertence efetivamente fora da UE. No entanto, tal estaria sujeito à regra da utilização e exploração efetivas prevista no artigo 59.º da Diretiva IVA.

7.5.6. Como interpretar a referência a uma «linha fixa»?

O termo «linha fixa» não deve ser interpretado de forma demasiado restrita, de modo a abranger o desenvolvimento de novas tecnologias.

Ver o ponto 1.6 do glossário.

8. ILISÃO DAS PRESUNÇÕES (ARTIGO 24.º-D)

8.1. Disposição aplicável

A disposição aplicável figura no Regulamento de Execução do IVA:

- [Artigo 24.º-D](#) (subsecção 3-B)

Sempre que for 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.

8.2. Antecedentes:

Por forma a clarificar o tratamento fiscal das prestações B2C de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos (a partir de 1 de janeiro de 2015), foram implementadas presunções relativas ao lugar a que pertence o destinatário. Estas encontram-se incluídas nos artigos 24.º-A e 24.º-B apresentados na subsecção 3-A.

8.3. Porque houve necessidade de clarificação?

Todas as presunções incluídas na subsecção 3-A são ilidíveis. A maioria das presunções são implementadas para fornecer orientações aos prestadores sobre qual o lugar de tributação nas situações em que o local onde o destinatário pertence é praticamente impossível de determinar ou não pode ser determinado com certeza.

Tal não altera a regra básica que define que estes serviços são tributáveis no lugar onde o destinatário está estabelecido, tem domicílio ou residência habitual. Por conseguinte, sempre que estiverem disponíveis informações para determinar o lugar a que o cliente efetivamente pertence, continua a existir a possibilidade de a presunção ser ilidida.

Neste contexto, é necessário esclarecer sobre o que é necessário para ilidir uma presunção e quem pode fazê-lo.

8.4. Para que serve a disposição?

O artigo 24.º-D clarifica que uma presunção pode ser ilidida pelo prestador e, em determinadas condições, por uma administração fiscal. O destinatário não pode ilidir uma presunção: a determinação do local de tributação é da competência do prestador que é o responsável pelo pagamento do IVA à correta administração fiscal sobre os serviços prestados. Esta disposição também especifica o nível de elementos de prova necessários para ilidir uma presunção.

8.4.1. Ilisão pelo prestador

Quando uma presunção não está já ligada à recolha de elementos de prova pelo prestador sobre o destinatário, a ilisão é possível com base em três elementos de prova não contraditórios. É pertinente no que diz respeito às presunções estabelecidas nos artigos 24.º-A e 24.º-B, alíneas a), b) e c). Tais constituem presunções específicas.

Se, no caso de qualquer uma dessas presunções, um prestador tiver elementos de prova suficientes para indicar que o cliente está estabelecido, tem domicílio ou residência habitual noutra local, pode ilidir a presunção.

Um prestador não é obrigado a ilidir a presunção. Ainda que possa haver provas em contrário, o prestador pode, com vista a determinar o lugar a que o destinatário pertence, decidir basear-se na presunção e ignorar as provas em contrário.

No que toca às prestações abrangidas por qualquer uma das presunções, são necessárias provas para determinar onde pertence o destinatário. Isto é tratado pela presunção geral disposta no artigo 24.º-B, alínea d).

Se nem o artigo 24.º-A, nem o 24.º-B, alíneas a) a c), forem aplicáveis, presume-se que o destinatário está estabelecido, tem domicílio ou residência habitual no local identificado pelo prestador com base em dois elementos de prova não contraditórios recolhidos pelo mesmo. Ao estabelecer no artigo 24.º-B, alínea d), o nível de elementos de prova em dois, a presunção geral já permite o ajustamento, desde que existam mais do que dois elementos de prova. Por conseguinte, a ilisão prevista no artigo 24.º-D é pertinente apenas no caso das presunções específicas.

8.4.2. *Ilusão por uma administração fiscal*

As presunções foram implementadas para clarificar o tratamento fiscal das prestações B2C que são tributadas no lugar onde o destinatário está estabelecido, tem domicílio ou residência habitual. Para o prestador é importante saber que pode basear-se na presunção.

A fim de garantir a segurança jurídica, o âmbito para uma administração fiscal ilidir uma presunção está limitado às situações em que haja indícios de **utilização indevida ou abusiva** da parte do prestador. Tal poderia incluir os casos em que um prestador adota uma prática que faça com que o lugar das prestações seja indevidamente determinado em relação a uma parte dos seus destinatários que não é negligenciável, mesmo que isso possa não resultar necessariamente numa vantagem fiscal clara para o prestador ou para os seus destinatários. Não obstante, apenas implica ações deliberadas ou negligência da parte do prestador e, portanto, não abrange os erros genuínos.

Por exemplo, poderia ser considerada utilização indevida ou abusiva se um operador de uma rede móvel virtual¹⁶ estabelecida no Estado-Membro A que aplica uma taxa de IVA reduzida, vendesse serviços telefónicos móveis a destinatários do Estado-Membro B, cuja taxa de IVA é elevada, emitindo e comercializando cartões SIM para esses destinatários com o indicativo do país do Estado-Membro A.

Uma autoridade fiscal pode ilidir qualquer uma das presunções nos casos em que há indícios de utilização indevida ou abusiva da parte do prestador. Tal inclui a presunção geral que permite ao prestador determinar a localização do destinatário com base nos dois elementos de prova não contraditórios. Se esses elementos de prova forem manipulados, a administração fiscal pode decidir ilidir a presunção.

Não existe qualquer referência especial em relação aos elementos de prova que a administração fiscal poderia utilizar para ilidir a presunção. Foi incluída uma lista dos elementos de prova no artigo 24.º-F, mas dado que a presunção apenas pode ser ilidida se

¹⁶ Um Operador de Rede Móvel Virtual (ORMV) é um prestador de serviços de comunicações sem fios que não possui a infraestrutura de rede sem fios através da qual presta os serviços aos seus destinatários.

houver indícios de utilização abusiva ou indevida, não restringe a administração fiscal quanto à utilização dos elementos de prova.

A disposição e o controlo dos elementos de prova do local a que o destinatário pertence poderiam, em alguns casos, impor um encargo desproporcionado ou colocar problemas em termos de proteção de dados. Por conseguinte, as ilisões devem ser reduzidas ao mínimo. Especialmente quando o serviço é ocasional, habitualmente envolve pequenas quantidades e exige a presença física do destinatário, como acontece com as prestações abrangidas pela presunção estabelecida no artigo 24.º-A.

8.5. Questões de pormenor decorrentes da presente disposição

8.5.1. Quando uma presunção é aplicável, é o prestador obrigado a procurar mais provas?

Os artigos 24.º-A e 24.º-B preveem presunções a realizar-se sobre o local a que o destinatário pertence. O prestador pode basear-se na presunção pertinente para determinar o lugar do destinatário (desde que os requisitos para a presunção estejam cumpridos), a menos que escolha elidir a presunção nos termos do artigo 24.º-D.

O prestador não é obrigado a procurar outros elementos de prova ou a efetuar um exame dos elementos de prova já disponíveis, a não ser que opte por fazê-lo. O artigo 24.º-D obriga à utilização dos três elementos de prova não contraditórios apenas quando o prestador decide ilidir a presunção. Em ambos os casos (utilização ou ilisão da presunção pelo prestador), uma administração fiscal só poderá ilidir a apreciação efetuada pelo prestador, se houver indícios de utilização indevida ou abusiva da parte do mesmo.

8.5.2. Podem as presunções ser sempre ilididas?

Regra geral, todas as presunções estabelecidas na subsecção 3-A podem ser ilididas em conformidade com o artigo 24.º-D.

No entanto, a ilisão das presunções é limitada. É sobretudo verdade nos casos em que se aplica o artigo 24.º-A.

O artigo 24.º-A prevê que quando os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou os serviços eletrónicos são prestados em determinadas localizações físicas em que é extremamente difícil para o prestador saber quem é destinatário ou verificar onde esse destinatário efetivamente pertence, considera-se o destinatário pertence a esse local.

O artigo 24.º deve ser lido em conjunto com o considerando 10 do Regulamento 1042/2013, de acordo com o qual poderia impor um encargo desproporcionado ou colocar problemas em termos de proteção de dados no caso de serviços ocasionais, que habitualmente envolvem pequenas quantidades e exigem a presença física do destinatário.

Em muitos dos casos abrangidos pelo artigo 24.º-A, cada prestação feita nesses locais será, na prática, ocasional e de valor muito reduzido. Por conseguinte, acordou-se que, normalmente, nesses casos seria aplicada uma regra «de minimis»¹⁷. Tal deve garantir que não será gerado um encargo desproporcionado para as empresas, que, por sua vez, teriam

¹⁷ O termo «de minimis» é geralmente utilizado para descrever algo demasiado pequeno ou insignificante para ser considerado. O termo deriva da expressão latina, «de minimis non curat lex», que significa que a lei não trata de assuntos triviais.

de verificar se existem elementos de prova que permitam ilidir a presunção de cada prestação única de serviços prestados nesses locais.

8.5.3. É possível ilidir a presunção prevista no artigo 24.º-A quando a prestação é feita a um sujeito passivo?

Os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou os serviços eletrónicos prestados a sujeitos passivos são tributados no lugar onde esse sujeito passivo está estabelecido. Porém, se o prestador fornecer esses serviços no local do prestador, onde é necessária a presença física do sujeito passivo para receber esses serviços, é aplicável a presunção disposta no artigo 24.º-A e o prestador terá de invocá-la.

Para a ilisão desta presunção, a disposição deve ser lida em conjunto com o artigo 24.º-D, n.º 1.

O artigo 24.º-D, n.º 1, apenas se refere ao artigo 58.º da Diretiva IVA por forma a enumerar os três tipos de serviços abrangidos – serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e serviços eletrónicos. Esta referência não limita a sua aplicação apenas a sujeitos não passivos (consumidores finais), abrangendo igualmente os sujeitos passivos no que respeita ao artigo 24.º-A.

Por conseguinte, a presunção pode ser ilidida se o destinatário fornecer elementos de prova suficientes aceites pelo prestador, embora o âmbito da referida ilisão fosse limitado, dado que esta presunção deve ser considerada uma regra «de minimis» (ver também o [ponto 8.5.2](#)).

8.5.4. Pode a presunção estabelecida no artigo 24.º-A ser ilidida no caso de um Estado-Membro aplicar a regra da utilização e exploração efetivas prevista no artigo 59.º-A da Diretiva IVA?

A regra da utilização e exploração efetivas (prevista no artigo 59.º-A da Diretiva IVA) derroga das regras gerais, segundo as quais o lugar das prestações de serviços deve ser determinado de acordo com os artigos 44.º, 45.º, 56.º, 58.º e 59.º da Diretiva IVA (o artigo 58.º será aplicável a partir de 1 de janeiro de 2015).

O artigo 59.º-A da Diretiva IVA estabelece que, a fim de evitar a dupla tributação, a não tributação ou a distorção da concorrência, os Estados-Membros podem decidir transferir o lugar das prestações de serviços. Por conseguinte, os Estados-Membros podem considerar o lugar da prestação de qualquer um ou de todos esses serviços, se situados no seu território, como estando situado fora da UE se esses serviços forem efetivamente utilizados fora da UE e vice-versa.

A presunção disposta no artigo 24.º-A permite que um prestador presuma que o destinatário está estabelecido, tem domicílio ou residência habitual no local em que os serviços são prestados por ele e em que o destinatário está presente, pois a sua presença física é necessária para receber esses serviços.

Uma vez que a presença física do destinatário no local é necessária para receber os serviços, deve presumir-se que estes serviços são efetivamente utilizados e explorados nesse local. Os serviços utilizados e explorados noutra local são suscetíveis de ser os serviços subsequentes prestados por um prestador de serviços que não aquele que fornece na localização física. Estes serviços subsequentes (por exemplo, transferências feitas

através da Internet) designados serviços «de distribuição de conteúdos audiovisuais em linha» (ver o ponto 1.6 do glossário) não são abrangidos pela presunção.

Tendo em conta o pressuposto subjacente à utilização e exploração efetivas dos serviços no local em que são prestados, as situações em que esta presunção poderia ser ilidida na sequência de os serviços serem efetivamente utilizados e explorados noutra local, são muito limitadas, se é que existem de todo.

9. ELEMENTOS DE PROVA PARA A IDENTIFICAÇÃO DA LOCALIZAÇÃO DO DESTINATÁRIO E ILISÃO DAS PRESUNÇÕES (ARTIGO 24.º-F)

9.1. Disposições aplicáveis

A disposição aplicável figura no Regulamento de Execução do IVA:

- [Artigo 24.º-F](#) (subsecção 3-C)

Sempre que for 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.

9.2. Antecedentes:

A partir de 1 de janeiro de 2015, a prestação de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos será, em todos os casos, tributável no local onde o destinatário está estabelecido, tem domicílio ou residência habitual.

Por forma a clarificar o tratamento fiscal das prestações B2C, foram implementadas presunções relativas ao lugar do destinatário.

9.3. Porque houve necessidade de clarificação?

As presunções específicas são instituídas com orientações sobre qual o lugar de tributação em situações em que o lugar a que o destinatário pertence é praticamente impossível de determinar ou não pode ser determinado com certeza. Cada presunção específica pode ser ilidida pelo prestador tendo por base três elementos de prova não contraditórios.

No caso de nenhuma presunção específica ser aplicável, presume-se que o cliente está estabelecido, tem domicílio ou residência habitual no local identificado como tal pelo prestador tendo por base dois elementos de prova não contraditórios.

Neste contexto, é necessário clarificar que tipo de elementos de prova pode ser utilizado para identificar o local a que o destinatário pertence ou ilidir a presunção.

9.4. Para que serve a disposição?

Para os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou serviços eletrónicos, o artigo 24.º-F apresenta uma lista dos elementos de prova que devem ser, nomeadamente, utilizados pelo prestador para identificar o local onde o destinatário está estabelecido, tem domicílio ou residência habitual ou que poderia ser utilizado pelo prestador para determinar onde pertence o destinatário.

A disposição é pertinente quando, de acordo com o artigo 24.º-B, alínea d), se presume que o lugar a que o destinatário pertence é identificado pelo prestador como tal, tendo por base dois elementos de prova não contraditórios. Pode ser igualmente pertinente nos casos em que, com base em três elementos de prova não contraditórios, o prestador pretende ilidir uma das presunções específicas.

Esta lista de elementos de prova é ilustrativa: a expressão «nomeadamente» é incluída para assegurar que os Estados-Membros e as empresas estão plenamente conscientes de que se trata de uma lista indicativa e não exaustiva. As empresas aplicam diferentes

modelos de negócio e os elementos de prova que recolhem em relação aos seus destinatários podem variar.

Por esse motivo, a lista inclui também uma referência a «outras informações comerciais pertinentes». Esta permite que outros elementos de informação que não constam especificamente da lista possam ser utilizados como elementos de prova para a identificação do local a que o destinatário pertence e ilusão das presunções.

Nenhum dos elementos de prova se adapta a todas as empresas, nem seria, necessariamente, adequado utilizar os mesmos elementos em todas as circunstâncias. Por conseguinte, não é dada prioridade a nenhum dos elementos de prova constantes da lista. Tal deverá dar flexibilidade suficiente às empresas de modo a que as alterações que têm de fazer até 2015 sejam mais limitadas.

9.5. As questões decorrentes da disposição

9.5.1. O que compreendem «outras informações comerciais pertinentes»?

A lista de elementos de prova apresentada no artigo 24.º-F inclui uma referência a outras informações comerciais pertinentes. Este ponto tem em consideração o facto de que as empresas têm modelos de negócio muito diferentes, conferindo-lhes flexibilidade para que possam aplicar essas disposições na prática.

Não é de excluir que haja casos em que os únicos elementos de prova disponíveis serão aqueles referidos como «informação comerciais pertinentes». Isso não implica que apenas um elemento de prova, por si só, seja suficiente para determinar o lugar a que o destinatário pertence. As informações comerciais especialmente pertinentes no seu conjunto (dois elementos separados ou mais) podem fornecer elementos de prova de apoio no geral – analisados em conjunto – em relação ao destinatário e ao lugar a que pertence.

Numa situação dessas, a escolha feita pelo prestador deve tomar em consideração a fiabilidade das informações disponíveis. O prestador deve também ser capaz de fundamentar por que razão esta informação é relevante para o próprio.

Seria impossível mencionar todos os diferentes elementos que poderiam ser abrangidos no âmbito das «informações comerciais pertinentes». Como já aqui foi dito, os modelos de negócios variam consideravelmente e um elemento pode ser fiável para uma empresa e muito pouco fiável para outra.

Alguns dos elementos que, dependendo das circunstâncias em que são conduzidos negócios concretos, podem ser utilizados como «informações comerciais pertinentes», são os seguintes:

(1) Mecanismos de pagamento único – quando um cliente utiliza um dos métodos de pagamento único num determinado Estado-Membro, fornece informações precisas, identificando o Estado-Membro em que a prestação foi feita. Isto pode ser considerado uma indicação sobre onde o destinatário pertence.

(2) Historial de negociação do destinatário – quando um destinatário tem uma relação estabelecida com uma empresa, os registos das operações anteriores poderão fornecer um indicador fiável para futuras operações. Essas informações incluem o historial do endereço IP do destinatário, o endereço de faturação, o local de consumo predominante, etc.

(3) Ponto de venda de um cartão oferta – quando um cartão é vendido a um destinatário fisicamente presente no estabelecimento de venda, é provável que o destinatário resida no país onde se situa o estabelecimento.

(4) Cartões oferta bloqueados ao país – quando os cartões são bloqueados ao país e só podem ser utilizados no país de emissão (esta restrição está indicada claramente na face do cartão), o Estado-Membro a que o cartão está bloqueado poderia ser indicativo do lugar a que pertence o destinatário, da mesma forma que um café ou hotel que vende o acesso a wi-fi numa zona pública é tratado como sendo o lugar do destinatário.

(5) Documentação relativa a pagamentos por conta de terceiros – em muitos países, os prestadores de serviços de pagamento verificam, pelo menos, parte do endereço de faturação associado ao método de pagamento antes de aprovar uma operação. Normalmente, esta informação não é partilhada com o destinatário do prestador do serviço de pagamento (*ou seja*, os vendedores de serviços eletrónicos) por razões de proteção e segurança de dados. No entanto, quando o prestador de serviços de pagamento partilha as informações com o prestador dos serviços adquiridos, essa informação pode ser utilizada como «informação comercial pertinente».

(6) Autocertificação do destinatário – quando o assinante confirma (por exemplo, no processo de encomenda em linha) o seu país, os seus dados bancários (especialmente informações sobre em que local se encontra a conta bancária) e informações sobre o cartão de crédito, tal poderia ser considerado «informações comerciais pertinentes».

9.5.2. O que pode e o que não pode ser considerado como um «endereço de faturação»?

O artigo 24.º-F refere-se ao endereço de faturação que poderia servir como elemento de prova aquando da identificação do local a que o destinatário efetivamente pertence ou da ilisão da presunção pertinente. A sua finalidade é ajudar o prestador a determinar onde o destinatário está estabelecido, tem domicílio ou residência habitual.

Por estas razões, o endereço eletrónico para o qual é enviada uma fatura eletrónica, considerado por muitos um endereço de faturação, não pode servir como um elemento de prova neste contexto. Para os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou serviços eletrónicos, embora o endereço IP não possa ser um endereço de faturação, este é reconhecido como um elemento de prova válido passível de ser utilizado pelo prestador para identificar o destinatário.

Além disso, um endereço postal (caixa postal) não deve ser considerado suficiente para indicar o local a que pertence um destinatário que não seja um sujeito passivo. Tal reflete a abordagem seguida no que se refere aos sujeitos passivos no artigo 10.º, n.º 3.

9.5.3. Qual a relação entre o artigo 24.º-F (lista de elementos de prova) e artigo 24.º-D, n.º 1, (ilusão de uma presunção específica pelo prestador)?

A lista de elementos de prova apresentada no artigo 24.º-F só é importante quando um prestador pretende ilidir uma das presunções específicas que determinam o local a que o destinatário pertence, previstas nos artigos 24.º-A e 24.º-B, alíneas a) a c).¹⁸. Só nestas

¹⁸ O âmbito de aplicação das presunções específicas estabelecidas nos artigos 24.º-A e 24.º-B, alíneas a) a c), é descrito em maior pormenor no capítulo 7.

circunstâncias é que os elementos de prova constantes do artigo 24.º-F podem ser utilizados para ilidir a presunção.

9.5.4. Qual o grau de pormenor necessário para o prestador verificar os elementos de prova?

O artigo 23.º determina que, aquando da identificação do lugar a que o destinatário pertence, o prestador deve basear-se em informações factuais fornecidas pelo destinatário, devendo verificá-las através de medidas de segurança comerciais normais, tais como as relativas ao controlo da identidade e dos pagamentos.

Importa reconhecer que os «controlos de segurança comerciais normais», em muitas situações, não permitem identificar com 100 por cento de certeza o local a que pertence cada destinatário individual.

Em muitos casos, os destinatários terão uma relação normal com o prestador. Nessas situações, parece razoável que após a primeira verificação mais aprofundada das informações relativas ao destinatário efetuada pelo prestador (exame do endereço, cartão de crédito, etc., especialmente aquando da abertura de uma conta com a empresa), este último não deve ser obrigado a proceder a novas verificações por cada operação separada. Nas compras subsequentes (especialmente para as frequentes), os destinatários terão apenas de fazer uma encomenda e o prestador deverá poder utilizar as informações de localização e de pagamento anteriormente fornecidas e verificadas.

Não obstante, deve ser efetuada regularmente uma verificação pró-ativa (em conformidade com a prática comercial normal), mas não deve ser necessário fazê-lo por cada aquisição.

9.5.5. Em que situações são necessários dois elementos de prova não contraditórios e em que situações são necessários três?

São necessários dois elementos de prova em todos os casos em que as presunções específicas relativas aos serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos (previstas nos artigos 24.º-A e 24.º-B, alíneas a) a c)¹⁹) não são aplicáveis.

Todas as outras prestações incluídas no artigo 58.º da Diretiva IVA são abrangidas pelo artigo 24.º-B, alínea d), que exige dois elementos de prova não contraditórios aquando da identificação do local a que o destinatário pertence.

São necessários três elementos de prova não contraditórios apenas quando o prestador pretende ilidir um das presunções específicas previstas nos artigos 24.º-A e 24.º-B, alíneas a) a c).

Por conseguinte, sempre que uma das presunções estabelecidas nos artigos 24.º-A e 24.º-B, alíneas a) a c), puder ser aplicada, o local a que o destinatário pertence será determinado de acordo com a presunção pertinente, a menos que o prestador pretenda ilidir a presunção recorrendo a três elementos de prova não contraditórios.

Nos casos em que nenhuma presunção específica se aplica, o local a que o destinatário pertence deve ser determinado com base em dois elementos de prova não contraditórios.

¹⁹ O âmbito de aplicação das presunções específicas estabelecidas nos artigos 24.º-A e 24.º-B, alíneas a) a c), é descrito em maior pormenor no capítulo 7.

De qualquer modo, é preciso ter em conta que os elementos de prova têm de ser diferentes, devendo também ser evitada a duplicação entre eles. Por exemplo, quando o cliente dá um endereço de faturação e, posteriormente, confirma o mesmo endereço através da autocertificação, isso constitui apenas um único elemento de prova. O mesmo acontece quando o cliente providencia os seus dados bancários que, por sua vez, se referem a um único mecanismo de pagamento: ou são confirmados pelo prestador do serviço de pagamento ou quando um endereço IP e a localização geográfica apontam para um mesmo local. Nesses casos, considera-se que o prestador tem apenas um elemento de prova.

9.5.6. *E se os elementos de prova forem contraditórios?*

Pode acontecer que algumas empresas recolham quatro ou mais elementos de informação, resultando em dois (ou mais) conjuntos separados de elementos de prova não contraditórios, que apontam para locais diferentes a que o destinatário poderia pertencer. Importa salientar que é o prestador quem decide sobre quais os elementos de prova a recolher e se as informações recolhidas são contraditórias, quais os elementos que considera mais comercialmente pertinentes para identificar com a maior precisão o local a que o destinatário pertence.

Neste contexto, os critérios para determinar o local a que o destinatário pertence encontram-se estabelecidos no artigo 24.º. Sempre que os serviços em questão são prestados a uma pessoa coletiva que não seja um sujeito passivo, deve ser dada prioridade ao local onde são exercidas as funções da sua administração central (alínea a)). É assim, exceto se for comprovado que os serviços são utilizados noutra estabelecimento da pessoa coletiva que não seja sujeito passivo.

Se a prestação for feita a uma pessoa singular, deve ser dada prioridade à residência habitual da pessoa (alínea b)). O domicílio deve ser utilizado apenas se existirem provas de que os serviços são utilizados lá.

O prestador terá de decidir quais os elementos de prova mais fiáveis para determinar o local a que o destinatário pertence pela sua atividade concreta. Por exemplo, quando é aplicada uma política de preços universal, ou seja, quando é cobrado o mesmo preço independentemente do país do destinatário, os destinatários não têm qualquer incentivo para ocultarem o local a que pertencem para efeitos fiscais. Por conseguinte, nesse caso, o endereço de faturação fornecido pelo destinatário constitui um indicador bastante fiável. O historial de negociação do destinatário seria igualmente útil nos casos em que existem diferentes conjuntos de elementos de prova, devido a aquisições efetuadas durante uma viagem (férias, viagens de negócios).

Em suma, o objetivo é, no caso de haver uma contradição, dar prioridade ao lugar que melhor assegura a tributação no local do consumo real dos serviços.

Nos casos em que os elementos de prova são contraditórios, a verificação regular é mais necessária.

9.5.7. *E se o prestador não tiver dois elementos de prova não contraditórios no contexto do artigo 24.º-B, alínea d)?*

Se um prestador tiver dificuldades em recolher dois elementos de prova não contraditórios para determinar o lugar a que o destinatário pertence, deverá continuar a procurar mais provas, tais como informações comerciais pertinentes.

Em caso de dúvida, deve ser dada prioridade ao lugar que melhor assegura a tributação no lugar do consumo real dos serviços prestados.

9.5.8. Quais são os indicadores de utilização indevida ou abusiva por parte de um prestador referidos no artigo 24.º-D, n.º 2?

Não é possível fazer uma lista com os possíveis indicadores de utilização indevida ou abusiva por parte do prestador. Existem demasiadas possibilidades.

Como regra, as empresas não devem ser responsabilizadas pela utilização indevida ou abusiva por parte dos seus destinatários. No entanto, nas situações em que um prestador aplica uma presunção (apenas) para benefício do destinatário, ou quando o prestador aplica uma presunção tendo por base informações incorretas fornecidas pelos destinatários, embora saiba ou devesse saber que as informações estavam erradas, estas não podem ser excluídas do âmbito da aplicação do artigo 24.º-D, n.º2.

Uma administração fiscal pode igualmente ilidir uma presunção no caso de existirem indícios de utilização indevida ou abusiva, tais como quando o prestador toma medidas para manipular a presunção com vista a garantir um tratamento preferencial. Tal pode incluir uma taxa mais baixa de tributação, sem contudo lhe ficar limitada.

9.5.9. Em que medida pode o prestador basear-se nas informações fornecidas por terceiros (nomeadamente, um prestador de serviços de pagamento)?

Em muitas circunstâncias, os contribuintes baseiam-se inteiramente nas verificações levadas a cabo por parceiros comerciais externos, tais como prestadores de serviços de pagamento e outros intermediários. É necessário sublinhar que a correta determinação do lugar da prestação compete ao prestador. Por conseguinte, o facto de as verificações serem efetuadas por terceiros não dispensa o prestador da sua responsabilidade em caso de utilização indevida ou abusiva.

9.5.10. Aplicação das regras de proteção de dados à luz das alterações relativas ao IVA que entrarão em vigor em 2015

O considerando 17 do Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 estabelece que «para efeitos do presente regulamento, poderá ser conveniente que os Estados-Membros adotem medidas legislativas ²⁰ que limitem determinados direitos e obrigações estabelecidos na Diretiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, a fim de salvaguardar os importantes interesses económicos ou financeiros de um Estado-Membro ou da União, incluindo em matéria monetária, orçamental e tributária, sempre que tais medidas sejam necessárias e proporcionadas tendo em conta os riscos de fraude e evasão fiscais nos Estados-Membros e a necessidade de garantir a correta cobrança do IVA abrangida pelo presente regulamento.».

Por conseguinte, o tratamento de dados pode ser «necessário para cumprir uma obrigação legal à qual o responsável pelo tratamento²¹ esteja sujeito» (artigo 7.º, alínea c), da

²⁰ [Diretiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de outubro de 1995, relativa à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados \(JO L 281 de 23.11.1995, p. 31\).](#)

²¹ Em conformidade com o artigo 2.º, alínea d), da Diretiva 95/46/CE, entende-se por «responsável pelo tratamento», a pessoa singular ou coletiva, a autoridade pública, o serviço ou qualquer outro organismo que, individualmente ou em conjunto com outrem, determine as finalidades e os meios de tratamento dos dados pessoais; sempre que as finalidades e os meios do tratamento sejam determinados por

Diretiva 95/46/CE) ou pode ser «necessário para prosseguir interesses legítimos do responsável pelo tratamento ou do terceiro ou terceiros a quem os dados sejam comunicados [...]» (artigo 7.º, alínea f), da Diretiva 95/46/CE).

Por outras palavras, os sujeitos passivos pertinentes deverão ser capazes de efetuar o tratamento dos dados pessoais dos seus destinatários, por forma a provar às administrações fiscais que aplicaram corretamente o regime do IVA no que diz respeito ao lugar das prestações.

De qualquer modo, quando os direitos de proteção de dados são limitados com o intuito de permitir que determinadas operações de tratamento, as características e, especialmente, a finalidade desse tratamento deve, segundo a Autoridade Europeia para a Proteção de Dados, estar especificadas e expressamente consagradas na legislação nacional.

disposições legislativas ou regulamentares nacionais ou comunitárias, o responsável pelo tratamento ou os critérios específicos para a sua nomeação podem ser indicados pelo direito nacional ou comunitário controlador».

10. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NO SETOR HOTELEIRO E SETORES COM FUNÇÕES SIMILARES (ARTIGO 31.º-C)

10.1. Disposição aplicável

A disposição aplicável figura no Regulamento de Execução do IVA:

- [Artigo 31.º-C](#)

Sempre que for 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.

10.2. Porque houve necessidade de clarificação?

A partir de 1 de janeiro de 2015, o lugar das prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos será no local a que o destinatário pertence, independentemente de os serviços serem prestados a um sujeito passivo (B2B) ou a uma pessoa que não seja um sujeito passivo (B2C).

Sempre que esses serviços forem prestados no setor da hotelaria, o estatuto do destinatário em conjunto com o local a que pertence o destinatário, pode ser difícil de determinar. Para o prestador de alojamento, existe um risco em matéria de responsabilidade que precisa de ser atenuado.

Para reduzir os encargos sobre as empresas em causa e para salvaguardar as receitas, eram necessárias orientações para esclarecer as questões relativas ao lugar das prestações que surgem quando esses serviços são prestados em conjunto com o alojamento.

10.3. Para que serve a disposição?

No artigo 31.º-C consta uma solução prática e pragmática que clarifica que, sempre que os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou serviços eletrónicos são prestados em conjunto com o alojamento no setor hoteleiro ou em setores com funções similares, os serviços são considerados como sendo prestados nesses locais.

Tal apenas se aplica quando os serviços são prestados por um prestador de alojamento que age em seu nome, juntamente com o alojamento prestado pelo mesmo prestador. Para que o artigo 31.º-C seja aplicável, tem de existir uma distinção na prestação destes serviços que o destinatário deve pagar separadamente.

Este abrange as prestações efetuadas em conjunto com o alojamento prestado pelo setor hoteleiro, mas também sempre que o alojamento é prestado em setores com funções similares, tais como campos de férias ou terrenos destinados a campismo. Esses são os setores referidos no artigo 47.º da Diretiva IVA.

11. DISTRIBUIÇÃO DE BILHETES POR UM INTERMEDIÁRIO (ARTIGO 33.º-A)

11.1. Disposição aplicável

A disposição aplicável figura no Regulamento de Execução do IVA:

- [Artigo 33.º-A](#)

Sempre que for 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.

11.2. Antecedentes:

O acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas e similares é tributável no lugar onde a manifestação se realiza efetivamente. A título de exemplo, no caso de um concerto, seria no local onde o concerto é realizado.

O lugar de tributação será o mesmo para as prestações efetuadas a outra empresa (B2B), ou a um consumidor final (B2C).

11.3. Porque houve necessidade de clarificação?

Sempre que o organizador de uma manifestação vender bilhetes para a mesma diretamente ao destinatário que pretende participar na manifestação, é evidente que qualquer IVA a pagar sobre os bilhetes será devido no local em que a manifestação se realiza efetivamente.

Os bilhetes vendidos pelo organizador podem ser distribuídos por meio de um intermediário. É possível que o sujeito passivo que seja um intermediário na venda de bilhetes, efetivamente, compre e venda bilhetes em seu nome e por sua própria conta. Contudo, o intermediário pode também atuar em nome e por conta do organizador ou agindo em seu nome, mas por conta do organizador.

Foram necessárias mais orientações por forma a garantir que o imposto não seja obscurecido pelo modo como os bilhetes são distribuídos.

11.4. Para que serve a disposição?

Os bilhetes que dão acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas e similares deverão, em todas as circunstâncias, ser tributados no lugar onde a manifestação se realiza efetivamente, conforme previsto nos termos dos artigos 53.º e 54.º da Diretiva IVA. Tal acontece também quando os bilhetes são distribuídos através de um intermediário.

Sempre que o intermediário age em seu nome e por conta do organizador da manifestação, a venda efetiva de bilhetes é, em termos jurídicos, efetuada pelo organizador.

Se o intermediário intervém na venda de bilhetes, agindo em seu nome e por conta própria, aquando da venda de bilhetes atua na qualidade de mandante.

Porém, o intermediário pode também intervir na venda de bilhetes, agindo em seu nome, mas por conta de um organizador da manifestação. Nesse caso, o artigo 33.º-A clarifica que se considera que o intermediário que vende os bilhetes recebera o serviço que

consistia na concessão de acesso à manifestação prestado pelo próprio. É coerente com a ficção jurídica prevista no artigo 28.º da Diretiva IVA.

Em todo os três casos, é evidente que a venda de bilhetes será tributável no lugar onde a manifestação se realiza efetivamente.

11.5. Questões de pormenor decorrentes da presente disposição

11.5.1. Onde devem os bilhetes reservados em linha ser tributados?

Os bilhetes que dão acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas e similares são tributáveis no lugar onde a manifestação se realiza efetivamente. Independentemente da forma como os bilhetes são distribuídos, o tratamento fiscal continua a ser o mesmo.

No caso de os bilhetes serem distribuídos por via eletrónica, tal não altera a natureza do serviço prestado. Além disso, os bilhetes reservados em linha são tributáveis no lugar onde a manifestação se realiza efetivamente. Isto é confirmado pelo artigo 7.º, n.º 3, alínea t), que exclui a possibilidade de essas prestações serem consideradas de serviços eletrónicos (ver também o [ponto 2.4.3.2](#)).

12. MEDIDAS DE TRANSIÇÃO (ARTIGO 2.º DO REGULAMENTO 1042/2013)

12.1. Disposição aplicável

- [Artigo 2.º do Regulamento 1042/2013](#)

12.2. Antecedentes:

A partir de 1 de janeiro de 2015, a prestação de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos será, em todos os casos, tributável no local onde o destinatário está estabelecido, tem domicílio ou residência habitual.

Tal é já o caso das prestações de uma empresa para um consumidor final (B2C), mas apenas quando serviços são prestados de ou para a União Europeia (apesar de os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão terem por base a regra da utilização e exploração efetivas).

No entanto, na UE, até ao final de 2014, essas prestações continuam a ser tributáveis no Estado-Membro em que o prestador está estabelecido. A partir de 2015, essas prestações serão igualmente tributáveis na localização do cliente.

12.3. Porque houve necessidade de clarificação?

O momento em que o IVA deve ser pago é decidido tendo em conta quando ocorre o facto gerador (responsabilidade) e o IVA se torna exigível (cobrança).

O facto gerador é definido nos artigos 63.º e 64.º da Diretiva IVA. Nos termos do artigo 63.º, o facto gerador ocorre quando os bens ou serviços são prestados. No caso de prestações continuadas, o artigo 64.º clarifica que o facto gerador ocorre no termo do prazo pelo qual deveriam ser realizados deduções ou a pagamentos sucessivos. Por essa altura, a prestação já terá sido efetuada.

Não obstante, em caso de pagamentos por conta, nos termos do artigo 65.º da Diretiva IVA, ou se um Estado-Membro recorrer à opção referida no artigo 66.º da Diretiva IVA, o IVA pode tornar-se exigível antes ou logo após a prestação, isto é, antes ou imediatamente após o facto gerador ocorrer.

No caso dos serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos prestados perto de 1 de janeiro de 2015, a alteração do lugar da prestação pode resultar na dupla tributação ou na não tributação, se as regras aplicadas pelos Estados-Membros sobre quando o IVA se torna exigível forem diferentes.

A fim de evitar situações de dupla tributação e de não tributação, com vista a facilitar esta alteração na tributação, tinham de ser adotadas medidas de transição que determinassem, de uma forma comum, quais os serviços prestados nessa altura que seriam ou não abrangidos pelas novas regras.

12.4. Para que serve a disposição?

O artigo 2.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 torna claro que o momento decisivo para determinar o lugar das prestações é quando o facto gerador ocorre (e a responsabilidade é assumida). Isto aplica-se às prestações normais e continuadas.

Se o facto gerador ocorrer antes de 1 de janeiro de 2015, o lugar das prestações é onde o prestador está estabelecido, pelo que não é exigível qualquer imposto no Estado-Membro do destinatário em relação ao mesmo facto gerador (artigo 2.º, alínea c)). Tal é aplicável independentemente de quando o pagamento é efetuado ou de quando a fatura é emitida.

Se o facto gerador ocorrer depois de 1 de janeiro de 2015, o lugar a que o destinatário pertence é decisivo na determinação do local onde o imposto é devido (artigo 2.º, alínea b)). O momento de emissão da fatura não tem relevância neste contexto.

No entanto, se um pagamento por conta relativo à prestação em causa for efetuado antes de 1 de janeiro de 2015, o IVA sobre esse pagamento por conta será exigível no Estado-Membro em que o prestador está estabelecido, em conformidade com as regras estabelecidas no artigo 65.º da Diretiva IVA (n.º 2, alínea a)). Para qualquer pagamento que falte e seja pago posteriormente (em ou após 1 de janeiro de 2015), o IVA será devido onde o destinatário pertence.

12.5. Questões de pormenor decorrentes da presente disposição

12.5.1. Pagamentos por conta efetuadas antes da prestação ter lugar

No caso de um pagamento por conta ser efetuado antes de 1 de janeiro de 2015, o prestador deverá cobrar IVA sobre, segundo o artigo 65.º da Diretiva IVA. Uma vez que as regras vigentes são ainda as de 2014, o IVA sobre esse pagamento é exigível no Estado-Membro em que o prestador está estabelecido.

Se o serviço só for prestado em ou após 1 de janeiro de 2015, a regra constante do artigo 2.º, alínea b), do Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 implica que o lugar da prestação desse serviço seja o lugar onde o destinatário está estabelecido ou reside.

Poderia pensar-se que, tendo em conta que o lugar da prestação do serviço é o Estado-Membro do destinatário, o prestador deveria retificar a fatura, recibo ou nota de débito relativo ao pagamento por conta, procedendo ao reembolso do IVA pago no Estado-Membro do prestador e à cobrança do IVA no Estado-Membro do destinatário.

No entanto, isso comportaria grandes encargos para todas as partes interessadas: prestadores, destinatários e administrações fiscais e seria contrário ao objetivo prosseguido pelas medidas transitórias.

Por esse motivo, foram acordadas orientações²² pelo Comité do IVA quase por unanimidade, a fim de clarificar a interpretação que deverá ser atribuída às medidas transitórias previstas no artigo 2.º do Regulamento 1042/2013, no que respeita a pagamentos por conta.

Nessas orientações foi expressamente clarificado que, em caso de pagamento por conta antes de 1 de janeiro de 2015, a regra prevista no artigo 65.º da Diretiva IVA seria aplicável em todos os casos, sendo, por isso, o IVA cobrado no Estado-Membro em que o prestador está estabelecido, aquando da receção do pagamento e sobre o montante recebido.

22

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf

Quando a prestação for finalmente efetuada em ou após 1 de janeiro de 2015, o IVA tornar-se-á exigível no Estado-Membro do destinatário, mas só sobre o montante não coberto por todos os pagamentos por conta anteriores.

Por conseguinte, se o cliente efetuar um pagamento por conta antes de 1 de janeiro de 2015 do montante total do preço do serviço, o IVA será cobrado no Estado-Membro do prestador e não será cobrado IVA no Estado-Membro do destinatário.

Se um destinatário efetuar um pagamento por conta, antes de 1 de janeiro de 2015, de, por exemplo, 40 por cento do preço total do serviço, o IVA será cobrado no Estado-Membro do prestador (sobre os 40 por cento). Os restantes 60 por cento serão cobrados com IVA no Estado-Membro do destinatário no momento em que o facto gerador ocorrer ou aquando de outro pagamento por conta efetuado em ou após 1 de janeiro de 2015, mas antes da prestação.

As orientações também tornam claro que esta regra só se aplica nos casos em que o pagamento por conta é feito de acordo com a prática comercial normal do prestador, isto é, de acordo com a política utilizada no passado pelo prestador em relação às mesmas prestações. Se as circunstâncias da prestação revelarem que o pagamento por conta foi efetuado com a única intenção de evitar a tributação no Estado-Membro do destinatário (por exemplo, no caso de o pagamento por conta não ser exigido pelo contrato ou exceder o montante fixado no contrato), este Estado-Membro poderá reclamar o IVA sobre a operação, de acordo com a regra prevista no artigo 2.º, alínea b), do Regulamento 1042/2013.

É preciso não esquecer que, uma vez que a tributação é dividida entre dois Estados-Membros, o prestador deve ser capaz de provar ao Estado-Membro do destinatário que o pagamento por conta foi realmente efetuado antes de 1 de janeiro de 2015 e que o IVA sobre esse montante foi pago ao seu Estado-Membro. Por conseguinte, seria adequado incluir na fatura, recibo ou nota de débito emitido aquando da prestação, uma referência à fatura, recibo ou nota de débito emitido aquando do pagamento por conta e a data em que este foi efetuado.

12.5.2. Qual o impacto da emissão de uma fatura sobre o lugar das prestações?

A data em que a fatura é emitida não tem relevância em relação ao lugar das prestações do serviço.

O IVA é exigível no Estado-Membro do prestador ou do destinatário dependendo do momento em que o facto gerador ocorre ou em que o pagamento é feito. A emissão de uma fatura não altera esta regra.

12.5.3. Qual o nível de elementos de prova necessário por forma a mostrar que um facto gerador ocorreu ou que um pagamento foi efetuado antes de 1 de janeiro de 2015?

Os meios de prova utilizados pelos sujeitos passivos em relação às suas operações habituais seriam os mesmos a serem utilizados para provar que um facto gerador ocorreu antes ou após 1 de janeiro de 2015. Não são necessários meios de prova especiais a esse respeito.

12.5.4. *Lista de exemplos*

Prestações pré-pagas

Exemplo 1: É efetuado um adiantamento ou um pagamento por conta antes de 1 de janeiro de 2015 e a prestação é igualmente efetuada ou concluída antes dessa data. Sendo assim, o IVA torna-se exigível, antes de 1 de janeiro de 2015, no Estado-Membro do prestador.

Exemplo 2: É efetuado um adiantamento ou um pagamento por conta antes de 1 de janeiro de 2015, mas a prestação é apenas efetuada ou concluída em 2015 ou mais tarde. Neste caso, o IVA torna-se exigível sobre o montante do pagamento por conta efetuado no Estado-Membro do prestador, no momento em que o pagamento é feito. Em relação ao montante não coberto pelo pagamento por conta, o imposto torna-se exigível no Estado-Membro do destinatário, no momento em que o facto gerador ocorre.

Exemplo 3: Tanto o adiantamento como o facto gerador ocorrem após 31 de dezembro de 2014. O IVA torna-se exigível, em 2015, no Estado-Membro do destinatário.

Exemplo 4: É efetuado um adiantamento correspondente a 20 por cento do preço antes de 1 de janeiro de 2015. É efetuado outro pagamento por conta de 40 por cento depois de 31 de dezembro de 2014. O serviço é finalmente prestado após esse segundo pagamento por conta. O IVA torna-se exigível, em 2014, no Estado-Membro do prestador sobre o primeiro pagamento por conta (20 por cento do preço). O IVA torna-se exigível, em 2015, no Estado-Membro do destinatário sobre o segundo pagamento por conta (40 por cento do preço) e sobre o montante em falta após a prestação estar concluída (40 por cento do preço).

Prestações continuadas

Exemplo 5: Uma prestação continuada em que o termo do prazo pela qual deveria ser realizada uma dedução ou um pagamento sucessivo tem lugar antes de 1 de janeiro de 2015. Neste caso, o IVA sobre a declaração ou o pagamento deve ser cobrado no Estado-Membro em que o prestador está estabelecido.

Exemplo 6: Uma prestação continuada em que o termo do prazo pela qual deveria ser realizada uma dedução ou um pagamento sucessivo tem lugar em ou após 1 de janeiro de 2015, apesar de a prestação ter sido iniciada em 2014. Neste caso, existem três cenários possíveis:

- (a) O pagamento é efetuado no termo do período. Neste caso, sendo que o facto gerador ocorre em ou após 1 de janeiro de 2015 e existe nada que dê origem à exigibilidade do IVA antes dessa data, o IVA será devido ao Estado-Membro do destinatário.
- (b) O pagamento adiantado do montante total da prestação é efetuado antes de 1 de janeiro de 2015. Neste caso, o IVA é cobrado no Estado-Membro do prestador, uma vez que o pagamento dá origem à exigibilidade do imposto.
- (c) Um pagamento adiantado por conta (uma caução) é efetuado antes de 1 de janeiro de 2015. Assim que prazo termina, o cliente paga um montante em falta relativo à prestação. Neste caso, o IVA é cobrado sobre o montante do pagamento por conta no Estado-Membro do prestador, no momento em que o pagamento é feito. O IVA

sobre o montante não coberto pelo pagamento por conta torna-se exigível no Estado-Membro do destinatário no momento em que prazo expira.

Prestações relativamente às quais é emitida uma fatura antes de a prestação ter lugar

Exemplo 7: Uma fatura (ou recibo ou nota de débito quando não é exigida qualquer fatura) relativa a um ano de acesso em linha (com início em 2014 e termo em 2015) a um jornal é emitida em 20 de dezembro de 2014. A fatura é paga pelo destinatário em 29 de dezembro de 2014. Neste caso, o IVA torna-se exigível antes de 1 de janeiro de 2015 devido ao pagamento ter sido efetuado antes dessa data, sendo, assim, cobrado no Estado-Membro em que o prestador está estabelecido.

Exemplo 8: Uma fatura (ou recibo ou nota de débito quando não é exigida qualquer fatura) relativa a um ano de acesso em linha (com início em 2014 e termo em 2015) a um jornal é emitida em 20 de dezembro de 2014. A fatura é paga pelo destinatário em 3 de janeiro de 2015. Neste caso, o facto gerador ocorre depois de 1 de janeiro de 2015. O pagamento é efetuado também após essa data. O IVA terá de ser cobrado no Estado-Membro do destinatário independentemente da data de emissão da fatura.

Prestações relativamente às quais é emitida uma fatura depois de a prestação ser efetuada

Exemplo 9: O serviço é concluído antes de 1 de janeiro de 2015, mas a fatura é emitida e o pagamento realizado apenas após essa data. Neste caso o facto gerador ocorreu antes de 1 de janeiro de 2015, pelo que o IVA será devido ao Estado-Membro do prestador.

13. DISPOSIÇÕES JURÍDICAS APLICÁVEIS

13.1. Diretiva IVA

Artigo 24.º, n.º 2

....

2. Entende-se por «serviços de telecomunicações» os serviços que tenham por objeto a transmissão, emissão e receção de sinais, texto, imagem e som ou de informações de qualquer natureza através de fios, rádio, meios óticos ou outros meios eletromagnéticos, incluindo cessão ou a concessão com eles relacionadas de direitos de utilização de meios para a transmissão, emissão ou receção, incluindo a disponibilização do acesso a redes de informação mundiais.

Artigo 44.º

O lugar das prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo agindo nessa qualidade é o lugar onde esse sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele onde este tem a sede da sua atividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o sujeito passivo destinatário tem domicílio ou residência habitual.

Artigo 45.º

O lugar das prestações de serviços efetuadas a uma pessoa que não seja sujeito passivo é o lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a partir de um estabelecimento estável do prestador situado num lugar diferente daquele onde o prestador tem a sede da sua atividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o prestador tem domicílio ou residência habitual.

Artigo 58.º

O lugar das prestações dos serviços a seguir enumerados, efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos, é o lugar onde essas pessoas estão estabelecidas ou têm domicílio ou residência habitual:

- a) *Serviços de telecomunicações;*
- b) *Serviços de radiodifusão e televisão;*
- c) *Serviços prestados por via eletrónica, nomeadamente os referidos no anexo II.*

O facto de o prestador de serviços e o destinatário comunicarem por correio eletrónico não significa por si só que o serviço seja prestado por via eletrónica.

Artigo 59.º-A

A fim de evitar casos de dupla tributação, de não tributação ou de distorções de concorrência, os Estados-Membros podem, no que diz respeito aos serviços cujo lugar de prestação se rege pelos artigos 44.º, 45.º, 56.º, 58.º e 59.º, considerar:

- a) O lugar das prestações desses serviços ou de alguns desses situado no seu território como se estivesse situado fora da Comunidade, quando a utilização e a exploração efetivas do serviço tenham lugar fora da Comunidade;*
- b) O lugar das prestações desses serviços ou de alguns desses serviços situado fora da Comunidade como se estivesse situado no seu território, quando a utilização e a exploração efetivas dos serviços tenham lugar no seu território.*

Anexo II

- (1) Fornecimento de sítios informáticos, domiciliação de páginas Web, manutenção à distância de programas e equipamentos;*
- (2) Fornecimento de programas informáticos e respetiva atualização;*
- (3) Fornecimento de imagens, textos e informações, e disponibilização de bases de dados;*
- 4) Fornecimento de música, filmes e jogos, incluindo jogos de azar e a dinheiro, e de emissões ou manifestações políticas, culturais, artísticas, desportivas, científicas ou de lazer;*
- 5) Prestação de serviços de ensino à distância.*

13.2. Regulamento de Execução do IVA

Artigo 6.º-A

1. Os serviços de telecomunicações, na aceção do artigo 24.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE, abrangem, nomeadamente, o seguinte:

- a) Serviços telefónicos fixos e móveis para a transmissão e a comutação de voz, dados e vídeo, incluindo os serviços telefónicos com uma componente de imagem, também conhecidos como serviços de videofonia;*
- b) Serviços telefónicos prestados através da Internet, incluindo voz sobre o protocolo de Internet (VoIP);*
- c) Serviços de mensagens de voz, chamadas em espera, reencaminhamento de chamadas, identificação de chamadas, chamadas de conferência com três participantes e outros serviços de gestão de chamadas;*

- d) *Serviços de radiomensagem;*
 - e) *Serviços de audiotexto;*
 - f) *Serviços de fax, telégrafo e telex;*
 - g) *Acesso à Internet, incluindo a World Wide Web;*
 - h) *Ligações a redes privadas que forneçam ligações de telecomunicações para uso exclusivo do cliente.*
2. *Os serviços de telecomunicações, na aceção do artigo 24.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE, não abrangem o seguinte:*
- a) *Serviços prestados por via eletrónica;*
 - b) *Serviços de radiodifusão e televisão (doravante designados «radiodifusão»).*

Artigo 6.º-B

1. *Os serviços de radiodifusão e televisão incluem os serviços que consistam em conteúdos áudio e audiovi-suais, tais como programas fornecidos ao público em geral através de redes de comunicações por e sob a responsabilidade editorial de um fornecedor de serviços de comunicação social, para audição ou visualização simultâneas, com base numa grelha de programação.*
2. *O n.º 1 abrange, em especial, o seguinte:*
- a) *Programas de radiodifusão ou de televisão transmitidos ou retransmitidos através de uma rede de radiodifusão ou de televisão;*
 - b) *Programas de radiodifusão ou de televisão distribuídos através da Internet ou de redes eletrónicas similares (fluxo contínuo IP), se difundidos em simultâneo com a sua transmissão ou retransmissão através de uma rede de radiodifusão ou de televisão.*
3. *O n.º 1 não abrange o seguinte:*
- a) *Serviços de telecomunicações;*
 - b) *Serviços prestados por via eletrónica;*
 - c) *Prestação de informações sobre programas específicos a pedido;*
 - d) *Transferência de direitos de difusão ou de transmissão;*
 - e) *Locação de equipamento técnico ou de instalações para receber uma emissão;*

- f) *Programas de radiodifusão ou de televisão através da Internet ou de redes eletrónicas similares (fluxo contínuo IP), salvo se difundidos em simultâneo através das redes de radiodifusão ou televisão.*

Artigo 7.º

1. *Entende-se por «serviços prestados por via eletrónica» a que se refere a Diretiva 2006/112/CE, os serviços que são prestados através da Internet ou de uma rede eletrónica e cuja natureza torna a sua prestação essencialmente automatizada, requerendo uma intervenção humana mínima, e que são impossíveis de assegurar na ausência de tecnologias da informação.*
2. *O n.º 1 abrange, em especial, o seguinte:*
 - a) *Fornecimento de produtos digitalizados em geral, nomeadamente os programas informáticos e respetivas alterações e atualizações;*
 - b) *Serviços de criação ou de apoio à presença de empresas ou de particulares numa rede eletrónica, tais como um sítio ou uma página Internet;*
 - c) *Serviços gerados automaticamente por computador através da Internet ou de uma rede eletrónica, em resposta a dados específicos introduzidos pelo destinatário;*
 - d) *Concessão, a título oneroso, do direito de colocar um bem ou um serviço à venda num sítio Internet que funciona como mercado em linha, em que os compradores potenciais fazem as suas ofertas através de um processo automatizado e em que as partes são prevenidas da realização de uma venda através de um correio eletrónico gerado automaticamente por computador;*
 - e) *Pacotes de fornecimento de serviços Internet (ISP) em que a componente telecomunicações constitui um elemento auxiliar e secundário (ou seja, pacotes que vão além do mero acesso à Internet e que compreendem outros elementos, tais como páginas de conteúdo que dão acesso a notícias e a informações meteorológicas ou turísticas, espaços de jogo, alojamento de sítios, acesso a debates em linha, etc.);*
 - f) *Serviços enumerados no anexo I.*
3. *O n.º 1 não abrange o seguinte:*
 - a) *Serviços de radiodifusão e televisão;*
 - b) *Serviços de telecomunicações;*
 - c) *Bens cuja encomenda e respetivo processamento sejam efetuados por via eletrónica;*
 - d) *CD-ROM, disquetes e suportes materiais similares;*
 - e) *Material impresso, tal como livros, boletins, jornais ou revistas;*

- f) *CD e cassetes áudio;*
- g) *Cassetes vídeo e DVD;*
- h) *Jogos em CD-ROM;*
- i) *Serviços de profissionais, tais como juristas ou consultores financeiros, que aconselham os seus clientes por correio eletrónico;*
- j) *Serviços de ensino, em que o conteúdo do curso é fornecido pelo docente através da Internet ou de uma rede eletrónica (ou seja, por conexão remota);*
- k) *Serviços de reparação física fora de linha de equipamento informático;*
- l) *Serviços de armazenamento de dados fora de linha;*
- m) *Serviços de publicidade, nomeadamente em jornais, em cartazes ou na televisão;*
- n) *Serviços de assistência por telefone;*
- o) *Serviços de ensino exclusivamente prestados por correspondência, nomeadamente utilizando os serviços postais;*
- p) *Serviços tradicionais de vendas em leilão, assentes na intervenção humana direta, independentemente do modo como são feitas as ofertas de compra;*
- t) *Bilhetes para manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas e similares reservados pela Internet;*
- u) *Alojamento, aluguer de automóveis, serviços de restauração, de transporte de passageiros ou similares reservados pela Internet.*

Anexo I

- (1) *Ponto 1 do anexo II da Diretiva 2006/112/CE:*
 - a) *Alojamento de sítios e de páginas web;*
 - b) *Manutenção automatizada de programas em linha e à distância;*
 - c) *Administração remota de sistemas;*
 - d) *Armazenamento de dados em linha que permita o armazenamento e a extração de dados específicos por via eletrónica;*
 - e) *Fornecimento em linha de espaço de disco encomendado.*
- (2) *Ponto 2 do anexo II da Diretiva 2006/112/CE:*

- a) *Acesso ou descarregamento de programas informáticos, incluindo programas para aquisições/contabilidade e programas informáticos antivírus e respetivas atualizações;*
 - b) *Programas informáticos para bloquear a visualização de faixas publicitárias (bloqueadores de anúncios);*
 - c) *Descarregamento de programas de gestão (drivers), tais como programas informáticos de interface entre computadores e equipamento periférico (por exemplo, impressoras);*
 - d) *Instalação automatizada em linha de filtros em sítios web;*
 - e) *Instalação automatizada em linha de corta-fogos (firewalls).*
- (3) *Ponto 3 do anexo II da Diretiva 2006/112/CE:*
- a) *Acesso ou descarregamento de temas para a área de trabalho (desktop);*
 - b) *Acesso ou descarregamento de fotos, imagens ou protetores de ecrã (screensavers);*
 - c) *Conteúdo digitalizado de livros e outras publicações eletrónicas;*
 - d) *Assinatura de jornais e revistas em linha;*
 - e) *Diários web (weblogs) e estatísticas de consulta de sítios web;*
 - f) *Notícias, informações de trânsito e boletins meteorológicos em linha;*
 - g) *Informações em linha geradas automaticamente por programas informáticos a partir de dados específicos introduzidos pelo adquirente ou destinatário, tais como dados jurídicos e financeiros, incluindo cotações das bolsas de valores continuamente atualizadas;*
 - h) *Oferta de espaços publicitários, nomeadamente de faixas publicitárias em páginas/sítios web;*
 - i) *Utilização de motores de busca e de diretórios da Internet.*
- 4) *Ponto 4 do anexo II da Diretiva 2006/112/CE:*
- a) *Acesso ou descarregamento de música para computadores e telemóveis;*
 - b) *Acesso ou descarregamento de temas (jingles) ou excertos musicais, tons de toque ou outros sons;*
 - c) *Acesso ou descarregamento de filmes;*
 - d) *Descarregamento de jogos para computadores e telemóveis;*

- e) *Acesso a jogos automatizados em linha dependentes da Internet ou de outras redes eletrónicas semelhantes, em que os jogadores se encontram geograficamente distantes uns dos outros.*
 - f) *Receção de programas de radiodifusão ou de televisão distribuídos através de uma rede de radiodifusão ou televisão, Internet ou rede eletrónica similar para ouvir ou ver programas no momento escolhido pelo utilizador e a pedido deste, com base num catálogo de programas selecionado pelo fornecedor dos serviços de comunicação social, tais como televisão ou vídeo a pedido;*
 - g) *Receção de programas de radiodifusão ou de televisão através da Internet ou de redes eletrónicas similares (fluxo contínuo IP), salvo se difundidos em simultâneo através das redes de radiodifusão e televisão;*
 - h) *Conteúdos áudio e audiovisuais através de redes de telecomunicações que não sejam fornecidos por e sob a responsabilidade editorial de um fornecedor de serviços de comunicação social;*
 - i) *O fornecimento subsequente da produção áudio e audiovisual de um fornecedor de serviços de comunicação social através de redes de telecomunicações por outra pessoa que não seja esse fornecedor.*
- 5) *Ponto 5 do anexo II da Diretiva 2006/112/CE:*
- a) *Ensino automatizado à distância cujo funcionamento depende da Internet ou de uma rede eletrónica semelhante e cuja prestação exige uma intervenção humana limitada, ou mesmo nula, incluindo salas de aula virtuais, exceto no caso de a Internet ou uma rede eletrónica semelhante ser usada apenas como simples meio de comunicação entre o professor e o aluno;*
 - b) *Cadernos de exercícios preenchidos em linha pelos alunos, e corrigidos e classificados automaticamente sem qualquer intervenção humana.*

Artigo 9.º-A

1. Quando os serviços eletrónicos forem prestados através de uma rede de telecomunicações, de uma interface ou de um portal, por exemplo um mercado de aplicações, presume-se, para a aplicação do artigo 28.º da Diretiva 2006/112/CE, que o sujeito passivo que participa na prestação desse serviço age em seu nome, mas por conta do fornecedor do serviço eletrónico, a menos que o fornecedor do serviço seja expressamente indicado por esse sujeito passivo como sendo o prestador e tal indicação conste dos acordos contratuais celebrados entre as partes.

Para se considerar que o fornecedor do serviço eletrónico é expressamente indicado pelo sujeito passivo como prestador dos serviços eletrónicos, têm de estar reunidas as seguintes condições:

- a) *A fatura emitida ou disponibilizada por cada sujeito passivo que participe na prestação dos serviços eletrónicos tem de identificar os serviços eletrónicos e o fornecedor desses serviços eletrónicos;*

- b) *A nota de débito ou recibo emitido ou disponibilizado ao destinatário tem de identificar os serviços eletrónicos e o fornecedor desses serviços.*

Para efeitos do presente número, um sujeito passivo que, relativamente a uma prestação de serviços eletrónicos, aprove a cobrança ao destinatário, aprove a prestação dos serviços ou fixe os termos e condições gerais da prestação, não pode indicar expressamente outra pessoa como o prestador desses serviços.

2. *Quando os serviços telefónicos prestados através da Internet, incluindo voz sobre o protocolo de Internet (VoIP), forem prestados através de uma rede de telecomunicações, de uma interface ou de um portal, como um mercado de aplicações, e a prestação for efetuada nas condições estabelecidas no n.º 1, é aplicável o disposto nesse número.*

3. *O presente artigo não é aplicável aos sujeitos passivos que só efetuem o processamento de pagamentos relativos a serviços eletrónicos ou serviços telefónicos prestados através da Internet, incluindo voz sobre o protocolo de Internet (VoIP), e não participem na prestação desses serviços eletrónicos ou serviços telefónicos.*

Artigo 13.º-A

O lugar onde uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo está estabelecida, a que se refere o artigo 56.º, n.º 2, primeiro parágrafo, e os artigos 58.º e 59.º da Diretiva 2006/112/CE, é o lugar:

- a) *Onde são exercidas as funções da sua administração central, ou*
- b) *Onde se encontre qualquer outro estabelecimento caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permitam receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento.*

Artigo 18.º, n.º2.

2. *A não ser que disponha de informações em contrário, o prestador pode considerar que um destinatário estabelecido na Comunidade não tem o estatuto de sujeito passivo se demonstrar que esse destinatário não lhe comunicou o seu número individual de identificação IVA.*

Contudo, independentemente de dispor de informações em contrário, o prestador de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou de serviços eletrónicos pode considerar que um destinatário estabelecido na Comunidade não tem o estatuto de sujeito passivo se este não lhe tiver comunicado o seu número individual de identificação IVA.

Artigo 24.º

Quando os serviços abrangidos pelo artigo 56.º, n.º2, primeiro parágrafo, ou pelos artigos 58.º e 59.º da Diretiva 2006/112/CE forem prestados a uma pessoa que não seja

sujeito passivo e esteja estabelecida em mais do que um país ou tenha domicílio num país e residência habitual noutra, é dada prioridade:

- a) No caso de uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, ao lugar a que se refere o artigo 13.º-A, alínea a), do presente regulamento, salvo se existirem elementos comprovativos de que o serviço está a ser utilizado no estabelecimento a que se refere a alínea b) do mesmo artigo;*
- b) No caso de uma pessoa singular, ao lugar onde essa pessoa tiver a sua residência habitual, salvo se existirem elementos comprovativos de que o serviço está a ser utilizado no seu domicílio, se diferente.*

Subsecção 3-A

Presunções relativas à localização do destinatário

Artigo 24.º-A

1. Quando os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou os serviços eletrónicos forem prestados num local como uma cabine telefónica, um quiosque telefónico, uma zona wi-fi, um cybercafé, um restaurante ou o átrio de um hotel, em que a presença física do destinatário nesse local seja necessária para que o serviço lhe seja prestado pelo prestador em causa, presume-se que, para a aplicação do disposto nos artigos 44.º, 58.º e 59.º-A da Diretiva 2006/112/CE, o destinatário está estabelecido, tem domicílio ou residência habitual nesse local e o serviço é aí efetivamente utilizado e explorado.

2. Caso o local referido no n.º 1 do presente artigo esteja situado a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio que efetue o transporte de passageiros no território da Comunidade nos termos dos artigos 37.º e 57.º da Diretiva 2006/112/CE, o país da localização é o país de partida do transporte de passageiros.

Artigo 24.º-B

Para a aplicação do artigo 58.º da Diretiva 2006/112/CE, no caso dos serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou dos serviços eletrónicos prestados a uma pessoa que não seja sujeito passivo:

- a) Através da sua linha fixa, presume-se que o destinatário está estabelecido ou tem domicílio ou residência habitual no lugar de instalação da linha fixa;*
- b) Através de redes móveis, presume-se que o destinatário está estabelecido ou tem domicílio ou residência habitual no país identificado pelo indicativo da rede móvel do cartão SIM utilizado para receber esses serviços;*
- c) Para os quais seja necessária a utilização de um descodificador ou dispositivo similar ou de um cartão de visualização e não esteja a ser utilizada uma linha fixa, presume-se que o destinatário está estabelecido ou tem domicílio ou residência habitual no lugar onde está situado o descodificador ou dispositivo similar ou, caso esse lugar não seja conhecido, no lugar para onde é enviado o cartão de visualização para aí ser utilizado;*

- d) *Em circunstâncias diferentes das previstas nos artigos 24.º-A, e nas alíneas a), b) e c) do presente artigo, presume-se que o destinatário está estabelecido ou tem domicílio ou residência habitual no lugar identificado como tal pelo fornecedor com base em dois elementos de prova não contraditórios, nos termos do artigo 24.º-F do presente re-gulamento.*

Subsecção 3-B

Ilisão da presunção

Artigo 24.º-D

1. *Quando efetuar a prestação de um serviço nos termos do artigo 58.º da Diretiva 2006/112/CE, o prestador pode ilidir a presunção estabelecida nos artigos 24.º-A, ou no artigo 24.º-B, alíneas a), b) ou c) do presente regulamento se dispuser de três elementos de prova não contraditórios que indiquem que o destinatário está estabelecido, tem domicílio ou residência habitual noutra lugar.*
2. *As administrações fiscais podem ilidir as pre-sunções estabelecidas nos artigos 24.º-A, 24.º-B ou 24.º-C, do presente regulamento se houver indícios de utilização indevida ou abusiva por parte do pres-tador.*

Subsecção 3-C

Elementos de prova para a identificação da localização do destinatário e a ilisão da presunção

Artigo 24.º-F

Para efeitos de aplicação das regras previstas no artigo 58.º da Diretiva 2006/112/CE e do cumprimento dos requisitos previstos no artigo 24.º-B, alínea d), ou no artigo 24.º-D, n.º 1, do presente regulamento, servem de prova, nomeadamente, os seguintes elementos:

- a) *Endereço de faturação do destinatário;*
- b) *O endereço do Protocolo Internet (IP) do dispositivo utilizado pelo destinatário ou qualquer meio de geolocalização;*
- c) *Dados bancários, tais como o lugar onde está situada a conta bancária utilizada para o pagamento ou o endereço de faturação do destinatário de que esse banco dispõe;*
- d) *Indicativo móvel do país (MCC) da identidade internacional de assinante móvel (IMSI) armazenado no cartão SIM (módulo de identidade do assinante) utilizado pelo destinatário;*
- e) *Localização da linha fixa do destinatário através da qual o serviço lhe é prestado;*
- f) *Outras informações comerciais pertinentes.*

Artigo 31.º-C

Para efeitos da determinação do lugar das prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou de serviços eletrónicos efetuadas por sujeitos passivos agindo em seu nome juntamente com 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, considera-se que esses serviços são prestados nestes locais.

Artigo 33.º-A

A distribuição de bilhetes de acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas e similares por um intermediário agindo em seu nome, mas por conta do organizador ou por um sujeito passivo, que não seja o organizador, agindo por sua própria conta, é abrangida pelo artigo 53.º e pelo artigo 54.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE.

13.3. Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013

Artigo 2.º

No caso das prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou de serviços eletrónicos efetuadas por um prestador estabelecido na Comunidade a uma pessoa que não seja sujeito passivo que aí esteja estabelecida, tenha domicílio ou residência habitual, são aplicáveis as seguintes disposições:

- a) O lugar da prestação no que diz respeito a cada facto gerador que ocorra antes de 1 de janeiro de 2015 é o lugar onde o prestador está estabelecido, tal como previsto no artigo 45.º da Diretiva 2006/112/CE, independentemente do momento em que seja concluída a prestação ou a prestação de forma continuada;*
- b) O lugar da prestação no que diz respeito a cada facto gerador que ocorra em 1 de janeiro de 2015 ou após essa data é o lugar onde o destinatário está estabelecido, tem domicílio ou residência habitual, independentemente do momento em que seja iniciada a prestação ou a prestação de forma continuada;*
- c) Quando o facto gerador tiver ocorrido antes de 1 de janeiro de 2015 no Estado-Membro em que o prestador está estabelecido, nenhum imposto se torna exigível no Estado-Membro do destinatário em 1 de janeiro de 2015 ou após essa data em relação ao mesmo facto gerador.*