

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: al a) do nº 1 do art 1º e al a) do nº 1 do art. 2º; art. 9.º, n.º 1, al. 27), subalínea d).
- Assunto: Operações sobre moeda - Criptomoeda ("bitcoin")
- Processo: nº **14763**, por despacho de 2019-01-28, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitado ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

Referindo-se à atividade de compra e venda de criptomoeda ("bitcoin") através de uma plataforma eletrónica e tendo conhecimento do teor da informação vinculativa 5717/2015, de 27.12.2016, proferida pela Área de Gestão do IR, de acordo com a qual, em sede de IRS, "(...) a venda de criptomoeda não é tributável face ao ordenamento fiscal português, a não ser que pela sua habitualidade constitua uma atividade profissional ou empresarial do contribuinte, caso em que será tributado na categoria B", e que se verificar a existência do exercício de uma atividade empresarial ou profissional o contribuinte fica "obrigado a cumprir as obrigações declarativas constantes do n.º 6 do art.º 3º do Código do IRS, i.e. a emitir fatura ou documento equivalente (fatura-recibo eletrónico), sempre que realizar uma venda ou prestar um serviço", o Requerente apresentou à Direção de Serviços do IRS as questões abaixo identificadas, que as reencaminhou para a Direção de Serviços do IVA:

- Qual o enquadramento correto destas transações (compra e venda ou investimento financeiro), para o apuramento do valor a tributar no exercício desta atividade, no âmbito da categoria B;
- Qual o documento aceite fiscalmente para titular a compra de criptomoedas numa determinada plataforma eletrónica.
- Qual o documento fiscalmente aceite para titular a despesa de 1% que algumas plataformas cobram.
- Qual a forma correta para emissão da fatura de venda nos casos em que o adquirente não é conhecido e se é possível emissão de fatura ao consumidor final com o NIF 999999990.

II - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

1. Por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, verifica-se que o Requerente está enquadrado no regime normal de IVA, com periodicidade trimestral, desde 2018.02.01, tendo declarado o exercício, a título principal, de "Outras Atividades Relacionadas com as Tecnologias de Informação e Informática" - CAE 62090.

2. Sobre a "bitcoin", o Banco Central Europeu, em relatório publicado em outubro de 2012(1) , caracterizou esta criptomoeda como uma modalidade de

divisa virtual, ou seja, uma modalidade de "moeda" digital não sujeita a regulação, que é emitida e controlada pelos seus criadores e que é aceite no seio de uma determinada comunidade virtual, com natureza bidirecional, podendo ser comprada e vendida de acordo com determinadas taxa de câmbio e podendo ser utilizada tanto para adquirir bens e serviços reais, como no mundo virtual.

3. Estando em causa a aplicação das regras do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), importa referir, em primeiro lugar, que este é um imposto geral sobre o consumo de bens e serviços, incidindo sobre todas as fases do circuito económico.

4. No que se refere ao tratamento em IVA da "bitcoin", o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), no acórdão de 22 de outubro de 2015, sobre o caso Hedqvist, processo C 264/14, referindo-se a uma específica atividade envolvendo esta divisa virtual (as operações compra e venda de unidades da divisa virtual "bitcoin" em troca de divisas tradicionais, ou vice-versa) já veio esclarecer que a bitcoin, tal como as divisas tradicionais que têm valor liberatório, não tem outra finalidade que não servir como meio de pagamento.

5. Significa, como explica a Advogada-Geral nas conclusões apresentadas no âmbito do referido processo (2) , que tratando-se de meios de pagamento cuja função se esgota em si mesmo, a sua simples transferência não constitui um facto gerador do imposto.

6. Não obstante, as operações relativas a "bitcoins" podem ter um tratamento em sede de IVA distinto, como ocorre com as operações que consistem no câmbio desta divisa virtual por divisas tradicionais, ou vice-versa, efetuado a título oneroso, mediante o pagamento de uma contraprestação.

7. Com efeito, as operações de câmbio configuram, para efeitos de IVA, prestações de serviços, na aceção do artigo 4.º do Código do IVA (CIVA), visto não estar em causa a transferência de bens corpóreos, condição essencial para o tratamento de uma operação como transmissão de bens.

8. Estas operações de câmbio, se efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo de IVA, no exercício de uma atividade económica, constituem operações sujeitas ao imposto, como decorre das regras de incidência previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, ambos do CIVA.

9. O valor tributável das prestações de serviços, sobre o qual é aplicável o IVA, corresponde, em geral, ao valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, tal como decorre do n.º 1 do artigo 16.º do CIVA.

10. No entanto, embora reunindo as condições de incidência do imposto, estas operações de câmbio de "bitcoin" por uma divisa tradicional, ou vice-versa, efetuadas a título oneroso, que sejam tributáveis em território nacional por aplicação das regras de localização das operações previstas no artigo 6.º do CIVA, consideram-se isentas do imposto ao abrigo do artigo 9.º, n.º 1, alínea 27), subalínea d) do CIVA (neste sentido, a Informação nº 12904, da Direção de Serviços do IVA, com despacho de 2018-02-15, da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação, publicada no Portal das Finanças).

11. Com efeito, de acordo com a jurisprudência do TJUE, no caso já citado, as operações de câmbio de divisas tradicionais por unidades da divisa virtual

"bitcoin", e vice-versa, efetuadas a título oneroso, são suscetíveis de beneficiar da isenção consignada no artigo 135.º, n.º1, alínea e) da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA), relativa ao sistema comum do IVA, enquanto operações relativas a meios de pagamento, norma correspondente ao artigo 9.º, n.º 1, alínea 27), subalínea d) do CIVA.

12. Assim, em relação à primeira questão colocada pelo Requerente, conclui-se que, para efeitos de IVA, o exercício da atividade de câmbio de "bitcoin" por divisas tradicionais e vice-versa, efetuada mediante uma contraprestação, qualifica-se como uma prestação de serviços, sendo o seu valor tributável determinado nos termos do artigo 16.º do CIVA.

13. Conclui-se ainda que, caso a operação seja tributável em território nacional, em resultado da aplicação das regras de localização previstas no n.º 6 e seguintes do artigo 6.º, o prestador de serviços deve aplicar a isenção prevista no artigo 9.º, n.º 1, alínea 27), subalínea d) do CIVA.

14. No que respeita à emissão dos documentos adequados a titular a realização de operações tributáveis em sede de IVA, esclarece-se que a Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro, relativa ao sistema comum do IVA (Diretiva IVA), prevê a obrigação de emissão de fatura pelos sujeitos passivos de IVA e um núcleo comum de regras a todos os Estados membros, sem prejuízo das regras aplicáveis em cada um deles.

15. No Código do IVA, a alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º determina aos sujeitos passivos a obrigação de emissão de uma fatura pela realização de cada prestação de serviços, que deve observar as regras previstas no artigo 36.º ou no artigo 40.º, ambos do CIVA, consoante se trate de fatura ou fatura simplificada, respetivamente.

16. Assinala-se que a obrigação de emissão de fatura com as específicas formalidades previstas no CIVA recai sobre os sujeitos passivos de IVA que, de acordo com as regras de localização das operações previstas no artigo 6.º do CIVA, efetuem operações tributáveis em território nacional.

17. Para além destas situações, os sujeitos passivos estão obrigados a emitir fatura, com as formalidades dos artigos 36.º ou 40 do CIVA, quando: (i) a operação se considere localizada noutro Estado membro da União Europeia e o fornecedor dos bens ou serviços com sede, estabelecimento estável ou na sua falta o domicílio em território nacional, a partir do qual a operação é realizada e devedor do imposto for o adquirente dos bens ou serviços; (ii) quando a operação se considere localizada fora do território da União Europeia e o fornecedor dos bens ou serviços seja um sujeito passivo com sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, a partir do qual a mesma é realizada (sobre as regras de faturação previstas do CIVA, foi emitido o Ofício-Circulado n.º 30136, de 2012.11.19, da Direção de Serviços do IVA, publicado no Portal das Finanças).

18. Assim, em relação aos documentos a emitir pelas entidades a quem o Requerente compra "bitcoins", caso o façam no exercício de uma atividade económica, ou pelas plataformas, e face à ausência de elementos factuais no pedido de informação, esclarece-se, em geral, que só existe obrigação de emissão de fatura com as exigências previstas na legislação nacional, nas situações identificadas no ponto anterior.

19. Quanto às prestações de serviços de câmbio de "bitcoin" que o Requerente refere efetuar, se em resultado da aplicação das regras de

localização das prestações de serviços previstas no n.º 6 e seguintes do artigo 6.º do CIVA, a operação de câmbio, efetuada a título oneroso, se considerar localizada em território nacional, deve emitir a correspondente fatura, nos termos do CIVA, indicando como motivo da não liquidação do imposto a aplicação da isenção prevista no artigo 9.º, n.º 1, alínea 27), subalínea d) do CIVA.

20. Na situação exposta, atentas as referidas regras de localização, as prestações de serviços de câmbio efetuadas a partir do território nacional pelo Requerente consideram-se aqui localizadas quando os respetivos adquirentes sejam eles próprios sujeitos passivos de IVA estabelecidos em território nacional, em resultado da aplicação da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, ou quando os respetivos adquirentes sejam não sujeitos passivos comunitários, em território nacional ou noutro Estado membro (neste caso, por força da alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA).

21. Não são localizadas em território nacional, não sendo aqui tributáveis, as prestações de serviços de câmbio que o Requerente efetue a sujeitos passivos de IVA que aqui não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio para o qual os serviços são prestados, devendo neste caso emitir fatura, nos termos do CIVA, indicando como motivo da não liquidação do imposto a aplicação da regra de localização da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, a contrario.

22. Anota-se, no entanto, que no caso dos serviços prestados a sujeitos passivos estabelecidos noutro Estado membro, o prestador de serviços está dispensado de emitir fatura, por força da alínea b) do n.º 3 do artigo 29.º do CIVA.

23. Também não são localizadas em território nacional, não sendo aqui tributáveis, as prestações de serviços de câmbio (operações financeiras) efetuados a não sujeitos passivos estabelecidos ou domiciliados fora da Comunidade. Neste caso, na fatura emitida pelo prestador de serviços deve indicar-se como motivo da não liquidação do imposto a aplicação da regra de localização prevista na alínea e) do n.º 11 do artigo 6.º do CIVA.

24. Refira-se, por último que, para determinar o estatuto do destinatário dos serviços - sujeito passivo ou não sujeito passivo -, devem ser tidas em consideração as regras previstas nos artigos 17.º e 18.º do Regulamento de Execução do IVA (Regulamento (UE) n.º 282/2011), pelo que, se o destinatário não comunica ao prestador de serviços o respetivo número de identificação para efeitos de IVA ou, no caso dos destinatários estabelecidos fora da União Europeia, qualquer dos elementos indicados no artigo 18.º do Regulamento de Execução, o prestador pode trata-lo como não sujeito passivo para efeitos da aplicação das regras de localização das operações.

25. Relativamente à emissão de fatura relativa a serviços prestados a não sujeitos passivos, de valor inferior a € 1000, não sendo fornecido o número de identificação fiscal, o respetivo campo não deve ser preenchido ou sendo-o, deve conter a menção "consumidor final" e não o número "999999990" (cf. n.ºs 15 e 16 do artigo 36.º do CIVA).

(1) <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemes201210en.pdf>

(2) Cf. parágrafos 15 a 17 das Conclusões da Advogada Geral Juliane Kokott, apresentadas em 16 de julho de 2015, no Processo C-264/14, Skatteverket contra David Hedqvist.

