

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 6.º, n.º 6, al. a) (à contrario); art. 29.º, n.º 1, al. b); art. 36.º, n.º 5 e al. e) do n.º 13
- Assunto: Localização de operações – "Serviços prestados por via eletrónica" - Prestação de serviços de programação informática a sujeitos passivos com sede nos EUA.
- Processo: **n.º 15658**, por despacho de 2019-06-28, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: Na sequência de pedido de Informação Vinculativa efetuado por **CCC UNIPESOAL LDA**, (doravante designado por Requerente), nos termos do Art. 68.º da LGT, presta-se a seguinte Informação:

### I - Descrição do pedido:

**1** - A Requerente refere que pretende prestar serviços de programação informática a sujeitos passivos com sede nos Estados Unidos da América, questionando se nestas operações liquida IVA e, no caso de se verificar alguma isenção, qual o motivo a mencionar nas faturas.

### II - Enquadramento em sede de IVA:

**2** - De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (doravante SGRC), a Requerente é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, periodicidade trimestral desde 30/03/2016, que se encontra registado pela atividade principal de «Atividades de programação informática» - CAE 062010 e pelas atividades secundárias de «Atividade de consultoria em informática» - CAE 062020 e de «Comércio a retalho de computadores, unidades periféricas e programas informáticos, em estabelecimentos especializados» - CAE 047410, podendo praticar importações, exportações, aquisições intracomunitárias e transmissões intracomunitárias.

**3** - Ora, determinando o Art. 1.º, n.º 1, al. a) do CIVA que estão sujeitas a imposto as prestações de serviços e as transmissões de bens efetuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, e considerando o Art. 2.º, n.º 1, al. a) do mesmo código que são sujeitos passivos de imposto, entre outros, as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de prestação de serviços ou transmissões de bens, importa, em primeiro lugar, aferir se esta operação de serviços de programação informática configura uma prestação de serviços sujeita a IVA, e, em caso afirmativo, se a operação se considera localizada em Portugal.

**4** - A Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 25/11/2006 (designada por Diretiva IVA), no seu Anexo II faz uma enumeração indicativa dos "serviços prestados por via eletrónica", que corresponde, grosso modo, ao Anexo D do Código do IVA, do qual constam, por exemplo, «1) Fornecimento de sítios informáticos, domiciliação de páginas web, manutenção à distância de programas e equipamentos. 2) Fornecimento de programas e respetiva

atualização. (...)»

**5** - Por sua vez, determina o Art. 7.º, n.º 1 do Regulamento de Execução (EU) n.º 282/2011, do Conselho, de 15/11/2011, que, para efeitos da Diretiva IVA, se consideram "serviços prestados por via eletrónica" 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», sendo, "em especial", consideradas para efeitos daquela norma várias operações referidas no n.º 2 daquele artigo, designadamente «a) Fornecimento de produtos digitalizados em geral, nomeadamente os programas informáticos e respetivas alterações e atualizações», bem como os serviços enumerados no Anexo I ao Regulamento [al. f)], no qual se faz a concretização dos vários pontos do Anexo II da Diretiva IVA, antes mencionado.

**6** - Do Anexo I do Regulamento de Execução constam, por exemplo, as seguintes operações:

«1. Ponto 1 do anexo II da Diretiva 2006/112/CE: (...)

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; (...)

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); (...)»

**7** - Deste modo, estando em causa serviços de programação informática, como decorre do exposto, estes são considerados como "serviços prestados por via eletrónica" para efeitos quer da Diretiva IVA e respetivo Regulamento, quer para efeitos do CIVA, o que significa que estamos perante prestações de serviços realizadas, a título oneroso, por um sujeito passivo português a sujeitos passivos residentes fora da União Europeia, pelo que cumpre averiguar da localização destas prestações de serviços.

**8** - No que tange à localização das prestações de serviços, a regra geral consta do Art. 6.º, n.º 6 do CIVA, da qual resulta que são localizadas em território nacional e, em consequência, cá tributadas:

» as prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos mencionados no n.º 5 do Art. 2.º (situações em que se verifica o reverse charge nos termos das als. e) e g) do n.º 1 do mesmo Art. 2.º), cuja sede, estabelecimento estável ou domicílio se situe em território nacional, independentemente do território/Estado em que se situe a sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador [a)];

» as prestações de serviços efetuadas a não sujeitos passivos, quando o prestador tenha em território nacional a sede da sua atividade, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços são prestados [b)].

**9** - Grosso modo, a regra geral faz depender a localização das prestações de serviços da qualidade do adquirente - se for sujeito passivo, verifica-se a tributação na sua sede, estabelecimento estável ou domicílio; se não for sujeito passivo, verifica-se a tributação na sede da atividade, do estabelecimento estável ou domicílio do prestador de serviços.

**10** - Sendo de notar que, dado que os destinatários dos serviços de programação informática são sujeitos passivos nos EUA (conforme refere a Requerente), importa ter presente o veiculado no Ofício Circulado n.º 30115, de 29/12/2009, da área de Gestão Tributária - IVA [1] quanto à incidência subjetiva para efeitos deste Art. 6.º, designadamente o ponto III - c) do qual decorre que é considerado sujeito passivo «qualquer pessoa, singular ou coletiva, estabelecida fora do território da comunidade, pela aquisição ou fornecimento de serviços a entidades com a sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, que faça prova dessa qualidade, nomeadamente, através, da apresentação de um número de identificação fiscal ou similar, atribuído pelo país de estabelecimento, ou de elementos obtidos das autoridades fiscais competentes, atestando a qualidade de sujeito passivo. Esta qualidade de sujeito passivo pode, ainda, ser comprovada mediante apresentação de um certificado, normalmente utilizado para efeitos de pedido de reembolso da 13.ª Diretiva, emitido pelas autoridades fiscais competentes, confirmando que o adquirente exerce uma atividade económica.»

**11** - Ora, aquela regra geral (Art. 6.º, n.º 6) tem várias exceções elencadas nos ns. 7 a 12 do mesmo artigo, sendo que, no que concretamente se refere aos serviços por via eletrónica (como é o caso da prestação de serviços de programação informática em apreço), apenas temos três exceções: al. h) do n.º 9 e al. h) do n.º 10, ambas exceções à regra geral estabelecida na al. b) do n.º 6 do Art. 6.º, isto é, quando o adquirente não é sujeito passivo, e ainda a da al. d) do n.º 12, comportando este n.º 12 várias exceções ao estabelecido nos ns. 6 a 11.º.

**12** - Ora, referindo a Requerente que os adquirentes dos serviços que vai prestar são sujeitos passivos, temos, desde logo, que as als. h) dos ns. 9 e 10 não são aplicáveis.

**13** - Por sua vez, a al. d) do n.º 12 prescreve que são tributados em território nacional os serviços por via eletrónica cujo destinatário seja uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da União Europeia, quando o prestador tenha cá a sede da sua atividade, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços sejam prestados e cá tenham lugar a utilização e exploração efetivas desses serviços; mais concretizando o n.º 14 que: «Para efeitos da alínea d) do n.º 12, considera-se que a utilização e exploração efetivas ocorrem no território nacional em situações em que a presença física neste território do destinatário direto dos serviços seja necessária para a prestação dos mesmos, nomeadamente, quando os mesmos sejam prestados em locais como cabines ou quiosques telefónicos, lojas abertas ao público, átrios de hotel, restaurantes, cibercafés, áreas de acesso a uma rede local sem fios e locais similares.»

**14** - Ora, não nos parece que os serviços de programação informática, pela sua natureza, exijam a presença física dos respetivos adquirentes para a sua prestação, nem tal refere a Requerente, pelo que também não é aplicável esta exceção.

**15** - Assim, caímos na regra geral, pelo que, sendo os destinatários dos serviços prestados pela Requerente sujeitos passivos, qualidade que tem que ser comprovada junto da Requerente (tal como resulta do ponto III do Ofício Circulado n.º 30115, supra referido), a prestação de serviços é localizada e tributada no território / Estado da sua sede, estabelecimento estável ou domicílio, no caso, nos Estados Unidos da América, em conformidade com do Art. 6.º, n.º 6, al. a) a contrario, do CIVA.

**16** - Não obstante a operação não ser localizada e tributada em território nacional, sobre o sujeito passivo português (Requerente) impende a obrigação de emitir faturas pelos serviços de programação informática prestados aos sujeitos passivos com sede nos EUA, nos termos do Art. 29.º, n.º 1, al. b) do mesmo código, das quais devem constar os elementos previstos no Art. 36.º, n.º 5 do CIVA, identificando o motivo pela qual não liquida imposto [al e] deste n.º 5] que, em conformidade com o n.º 13 da mesma norma, corresponde à menção "IVA - Autoliquidação".

### **III - Conclusões:**

**17** - Face ao exposto, concluímos que:

17.1 - os serviços de programação informática prestados pela Requerente a sujeitos passivos com sede nos EUA são localizados e tributados no território / Estado da sede, estabelecimento estável ou domicílio dos adquirentes (EUA), em conformidade com o Art. 6.º, n.º 6, al. a) a contrario, do CIVA, ou seja, não são tributados em Portugal;

17.2 - a qualidade de sujeitos passivos de imposto nos EUA deve ser comprovada junto da Requerente, para efeitos de confirmação da localização da operação;

17.3 - não obstante a operação não ser localizada e tributada em território nacional, sobre a Requerente impende a obrigação de emitir faturas pelos serviços de programação informática prestados aos sujeitos passivos com sede nos EUA, nos termos do Art. 29.º, n.º 1, al. b) do mesmo código, das quais devem constar os elementos previstos no Art. 36.º, n.º 5 do CIVA, identificando, designadamente, o motivo pela qual não liquida imposto [al e]] que, em conformidade com o n.º 13 da mesma norma, corresponde à menção "IVA - Autoliquidação".

---

[1] disponível no Portal das Finanças