

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: alínea e) do n.º 1 do Art.º 2.º; alínea c) do n.º 1 do Art.º 18.º
- Assunto: Autoliquidação - Prestações de serviços, consistentes no licenciamento para utilização de um programa de computador, efetuadas por um sujeito passivo não residente a um sujeito passivo de IVA sedado em território nacional, são tributadas em Portugal à taxa normal de 23%
- Processo: **nº 17517**, por despacho de 2020-06-24, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I. INTRODUÇÃO

1. Por consulta ao sistema informatizado de gestão e registo de contribuintes, verifica-se que a Requerente é sujeito passivo de IVA que pratica exclusivamente atividades isentas de imposto que não conferem direito à dedução do imposto suportado, exercendo as atividades de "Lotarias e outros jogos de aposta", correspondente ao código 91200 da Classificação Portuguesa das Atividades Económicas (CAE).
2. A requerente indica que opera sob as licenças n.º xxxxxxxxx, emitidas pela Comissão de Jogos do Turismo de Portugal, IP, uma plataforma on-line de apostas desportivas e de jogos de casino, acessível na Web;
3. Os serviços disponibilizados constituem, de forma resumida, jogos semelhantes aos disponibilizados nos casinos físicos, nomeadamente slot machines e jogos bancados e serviços de apostas desportivas, sendo que os clientes utilizam e apostam, quer nuns quer noutros, através de carregamentos prévios de montantes em dinheiro, que são efetuados na mesma plataforma;
4. As plataformas são criadas por terceiros, que lhe são disponibilizadas pelos mesmos através de contratos de licenciamento de programas de software;
5. Adicionalmente, adquire, no âmbito dos mesmos contratos, um conjunto de serviços contínuos, materializados na aplicação de algoritmos que permitem em tempo real a adequação das apostas desportivas disponibilizadas aos respetivos eventos e circunstâncias (apostas em direto);
6. As empresas licenciadoras dos programas de computador e prestadoras dos serviços referidos não se encontram sedeadas em território português, emitindo as respetivas faturas sem qualquer IVA;
7. A requerente vem liquidando o IVA respetivo em declarações periódicas de IVA, sempre que tal é legalmente exigível.
8. Face à situação concreta que apresenta, questiona a legalidade da autoliquidação de IVA sobre o licenciamento dos direitos de autor relativos aos jogos de casino e de apostas desportivas e da autoliquidação de IVA sobre os demais serviços de assistência técnica ("Serviços Contínuos") potenciados pelo

algoritmo nas apostas online.

9. Na proposta de enquadramento, que anexa ao pedido, a requerente considera que:

"(...)

i. O licenciamento dos jogos de casino e de apostas desportivas que utiliza encontra-se isento de IVA, ao abrigo da citada norma (Nota - Art.º 9.º, n.º 16 do CIVA) e que, não obstante ser uma operação localizada em Portugal, por força da aplicação das regras de localização previstas no artigo 6.º do Código do IVA, não determina a autoliquidação do imposto na sua esfera; e que

ii. Não obstante os serviços contínuos poderem ser interpretados como sendo meramente técnicos constituem serviços que, pela sua especificidade beneficiam o serviço principal, sendo-lhe, assim, aplicável o regime da acessoriedade e, conseqüentemente, a isenção em apreço.

(...)"

II. ANÁLISE

10. Como consta da sua exposição, a requerente explora uma plataforma online de jogos de apostas;

11. A mesma funciona com base num software que lhe é disponibilizado por terceiros mediante o pagamento de montantes correspondentes ao licenciamento da autorização de utilização dos programas de computador em causa;

12. Adicionalmente a mesma entidade presta-lhe serviços relativos à aplicação de um algoritmo que permite o funcionamento em direto da "parte" do programa de computador relativa às apostas desportivas.

13. Esta relação comercial assenta num "Contrato de Licença de Software", que anexou ao requerimento;

14. No ponto 2.1. do mesmo contrato pode ler-se que

"Nos termos e condições estabelecidos no presente Contrato (incluindo, nomeadamente, o pagamento à Licenciante de uma Taxa de Estabelecimento aquando da, e simultaneamente com, a celebração do presente Contrato e o pagamento tempestivo à Licenciante das Taxas de Licença de Software aplicáveis), a Licenciante concede à Licenciada, e a Licenciada por este meio aceita, uma licença limitada, revogável, pessoal e intransmissível, não sublicenciável (ressalvados os casos previstos na cláusula 11.3 e na alínea (ii) infra), não exclusiva, mundial (exceto quanto aos Territórios Excluídos), sujeita a royalties (a "Licença"), válida apenas durante o Prazo de Validade da Licença e exclusivamente nos territórios que não sejam Territórios Excluídos, para (i) utilizar e operar o Software Licenciado no Sistema de Jogo Online da Licenciada em ligação com o funcionamento do Sítio na Internet da Licenciada; (ii) executar Jogos de Terceiro e Jogos de Casino com Jackpot de Terceiro na Plataforma; e (iii) utilizar e conceder a um número ilimitado de Utilizadores Finais sublicenças não exclusivas, limitadas e revogáveis relativamente ao Software licenciado, para uso pessoal e intransmissível exclusivamente através do Sítio na Internet da Licenciada, e apenas enquanto ligados ao Servidor de Jogo (os "Direitos Objeto da Licença"). Esses

Utilizadores ficam igualmente sujeitos aos termos e condições estabelecidos no presente Contrato."

15. No ponto 4 do Contrato, sob a epígrafe "Direitos Reservados" acordaram as partes:

"4.1 Para além dos direitos aqui expressamente concedidos, a Licenciada não tem qualquer outro direito, expresso ou implícito, sobre o Software Licenciado (ou qualquer outro direito de Propriedade Intelectual da Licenciante), incluindo, nomeadamente, as Modificações da Licenciante e a Documentação e qualquer seu componente."

16. E ainda no mesmo ponto 4.1, acrescentam alguns exemplos de utilizações que, sem prejuízo da reserva genérica já feita, ficam vedadas à Licenciada (e neste pedido requerente), nomeadamente "Distribuir, redistribuir, vender, proceder à locação, emprestar, ceder, transferir, trocar, publicar ou sublicenciar o Software Licenciado no todo ou em parte, incluindo cópias do mesmo a qualquer terceiro"; "Descarregar ou fazer cópias do Software Licenciado"; "Desmontar, descodificar, efetuar engenharia inversa, descompilar ou tentar ou permitir que qualquer outra pessoa desmonte, descodifique, efetue engenharia inversa ou descompile qualquer cópia do Software Licenciado, no todo ou em parte, ou por qualquer outro modo traduza ou converta o Software Licenciado ou qualquer parte dele"; "Utilizar, copiar, modificar, desenvolver, produzir, fazer, distribuir, licenciar, explorar ou permitir que qualquer outra pessoa utilize, copie, modifique, desenvolva, produza, faça, distribua, licencie ou explore qualquer Obra Derivada do Software Licenciado ou qualquer cópia, adaptação, transcrição ou porção fundida do mesmo"; "Operar o Software Licenciado ou qualquer parte dele em benefício ou em nome de terceiro, incluindo por meio de serviços de prestador de serviços de aplicações"; "Permitir que terceiros acedam ao, ou utilizem o, Software Licenciado, exceto no caso de terceiros especificamente autorizados por escrito pela Licenciante previamente"; ou "Utilizar o Software Licenciado ou qualquer parte dele para qualquer finalidade que não as especificamente permitidas no presente Contrato e no decurso da sua atividade".

17. Já no ponto 4.2 do Contrato fica estipulado que

"A Licenciada por este meio reconhece e concorda que a Licenciante é a exclusiva proprietária de, ou detém a devida licença para utilizar, todo e qualquer direito, título, interesse no ou sobre o (Servidor de Jogo e) Software Licenciado e, toda e qualquer atualização ou upgrade do mesmo, incluindo toda e qualquer outra modificação, melhoria, adaptação, tradução ou outra alteração ou aditamento ao Software Licenciado, ainda que desenvolvida pela Licenciada com base em ideias, sugestões, Especificações, exigências ou propostas da Licenciada(ou qualquer pessoa em seu nome), de Utilizadores Finais da Licenciada ou de qualquer outro terceiro(...)"

18. Verifica-se, pois que o que está em causa na relação comercial entre a requerente (referida no contrato como Licenciada) e a sua fornecedora (referida como Licenciante) não é a transmissão de Direitos de Autor ou direitos conexos ou a autorização para a utilização da obra protegida, mas tão somente a prestação de serviços de utilização de um programa de computador, ainda que personalizado e customizado e a prestação de serviços conexos com a mesma;

19. Efetivamente, nos termos do Contrato celebrado entre as partes, não pode

a requerente fazer uso da propriedade intelectual em causa, nem sequer de parte dela, limitando-se a sua ação à utilização do programa de software, não ficando sequer reservada a sua exclusividade de utilização.

III. ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

20. Nos termos do Art.º 3.º do CIVA, consideram-se, em geral, transmissões de bens as transferências onerosas de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, determinando o Art.º 4.º do mesmo código que as operações efetuadas a título oneroso, que não constituam transmissões de bens, aquisições intracomunitárias ou importações, são consideradas prestações de serviços;

21. São tributáveis em território nacional as prestações de serviços quando o adquirente das mesmas seja um sujeito passivo de IVA com sede em território nacional, como é o caso, por força da alínea a), do n.º 6 do Art.º 6.º do CIVA;

22. Nos termos do Art.º 18.º do CIVA, as prestações de serviços que não constem de qualquer das Listas I ou II, anexas ao mesmo código, são tributadas à taxa normal de 23%;

23. O artigo 9.º daquele normativo define que algumas operações tributáveis em sede de IVA ficam isentas de imposto, entre elas, a transmissão de direitos de autor ou de direitos conexos e a autorização para a utilização da obra intelectual ou prestação, definidas no Código dos Direitos de Autor e dos Direitos Conexos, quando efetuadas pelos próprios titulares, seus herdeiros ou legatários, ou ainda por terceiros, por conta deles, ainda que o titular do direito seja pessoa coletiva;

24. Esta norma resulta do exercício pelo Estado português do direito que lhe concede o Art.º 377.º da Diretiva n.º 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (DIVA);

25. Nos termos daquele artigo, Portugal pode continuar a isentar determinadas operações elencadas nos números 2), 4), 7), 9), 10) e 13), da Parte B do Anexo X à diretiva;

26. O n.º 2) referido indica que Portugal pode isentar de IVA as prestações de serviços dos autores, artistas, intérpretes ou executantes de obras de arte;

27. Porém, como a requerente bem refere no ponto 28 da proposta de enquadramento tributário, esta possibilidade, de isentar as prestações de serviços, nomeadamente, dos autores, não inclui as prestações elencadas nas alíneas do n.º 2) da Parte B do Anexo X à diretiva, designadamente as seguintes:

"a) Transmissões de patentes, marcas industriais e comerciais e outros direitos análogos, bem como as concessões de licenças relativas a tais direitos";

28. Ora, como refere o ponto 2.1 do "Contrato de Licença de Software", a licença concedida à requerente para utilizar aquele software no âmbito da sua atividade é "(...) limitada, revogável, pessoal, e intransmissível, não sublicenciável (...), não exclusiva, mundial (...), sujeita a royalties (a "Licença"), (...), para (i) utilizar e operar o software licenciado (...)".

29. Como já vimos, no caso presente, não está em causa a transmissão de

direitos de autor nem a autorização para utilização da obra intelectual, mas;

30. Tão somente uma prestação de serviços que consiste na concessão de licença, à requerente, correspondente ao direito de utilização de um programa de computador mediante o pagamento de royalties (nos termos descritos no Anexo B ao Contrato), situação claramente excluída da isenção concedida por Portugal aos autores, na medida em que consubstancia a concessão de licença relativa a direitos sobre "(t)ransmissões de patentes, marcas industriais e comerciais e outros direitos análogos";

31. A Prestação de serviços em causa pode, aliás e também nos termos do Contrato, ser efetuada em termos similares a outros adquirentes, não detendo a requerente qualquer direito sobre a propriedade intelectual da obra;

32. Motivo pelo qual não pode a prestação de serviços ficar isenta de IVA.

IV. CONCLUSÃO

33. As prestações de serviços em causa, consistentes no licenciamento para utilização de um programa de computador, efetuadas por um sujeito passivo não residente a um sujeito passivo de IVA sedado em território nacional, são tributadas em Portugal à taxa normal de 23% a que se refere a alínea c) do n.º 1 do Art.º 18.º do CIVA;

34. Cabe à requerente a obrigação de liquidação do imposto (autoliquidação), por força da regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea e) do n.º 1 do Art.º 2.º do CIVA;

35. Esta liquidação deve constar de declaração periódica de IVA a submeter, nos termos do n.º 3 do Art.º 27.º do CIVA, até ao fim do mês seguinte àquele em que o imposto se torne exigível, ou seja, até ao fim do mês seguinte