

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Artigo 6.º

Assunto: Localização das operações – Serviços prestados por via eletrónica

Processo: **nº 22941**, por despacho de 2023-01-12, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: 1. A Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade mensal, desde 2013-01-01, com NIF válido no VIES, tendo iniciado a atividade em 2010-12-14. Está, ainda, registada como prosseguindo, a título principal "Atividades de Programação Informática" - CAE 62010, tendo declarado praticar, exclusivamente, operações que conferem direito à dedução.

2. Vem, a ora Requerente, colocar as seguintes questões:

A - São considerados serviços eletrónicos os seguintes itens:

i) Elementos formativos na área de Engenharia compostos por vídeos e slides vendidos e fornecidos online sem intervenção humana, estando os conteúdos já totalmente preparados e replicados para cada consumidor final?

ii) Software distribuído eletronicamente sem qualquer tipo material físico de manuseamento ou empacotamento que seja necessário trocar com o adquirente?

B - Caso a Requerente efetue prestações de serviços eletrónicos para empresas (B2B) ou consumidores finais (B2C) no território português as mesmas devem estar sujeitas ao IVA português de 23%?

C - Caso a prestação de serviços eletrónicos seja para a Madeira, deve o IVA ser 23% ou 22%?

D - No caso de prestação de serviços eletrónicos na União Europeia, exceto no território português, para empresas (B2B), caso as empresas estejam registadas no VIES, é necessário cobrar IVA?

E - No caso de prestação de serviços eletrónicos na União Europeia, exceto no território português, para empresas (B2B), caso as empresas não estejam registadas no VIES, deve a Requerente considerar essa mesma empresa como um consumidor final (B2C)?

F - No caso de vendas de serviços eletrónicos na União Europeia, exceto no território português, para particulares ou consumidores finais (B2C), no caso de efetuar vendas para consumidores finais na Europa num total inferior a € 10.000, pode a ora Requerente cobrar o IVA português de 23% [artigo 6.º, n.º 6, a) CIVA]?

G - No caso de vendas de serviços eletrónicos na Europa, exceto no território português, para particulares (B2C), no caso de efetuar vendas para consumidores finais na Europa num total superior a € 10.000 deve a ora Requerente faturar com o IVA do país do adquirente e para o fazer pode simplificarmente inscrever a empresa no Portal MOSS sem termos que fazer o registo fiscal em cada um dos países onde iremos vender? Podemos optar por este regime mesmo que as vendas sejam inferiores a €10.000? Ou seja,

imediatamente [artigo 6.º do CIVA - aditamento de 2019]?

H - No caso de prestação de serviços eletrónicos efetuados para fora da Europa, para empresas (B2B) está a Requerente isenta de ter que cobrar IVA [artigo 6.º, n.º 6, a) do CIVA]?

I - No caso de prestação de serviços eletrónicos fora da Europa, para consumidores finais (B2C), está a Requerente isenta de ter que cobrar IVA [artigo 6.º, n.º 10, h) do CIVA]?

Enquadramento em sede de IVA:

3. Relativamente à primeira questão, é necessário analisar o conceito de serviços prestados por via eletrónica.

4. Em primeiro lugar, a lista, meramente exemplificativa, das prestações de serviços por via eletrónica, constante do Anexo D ao Código do IVA (CIVA), quase totalmente idêntica ao anexo II da Diretiva 2006/112/CE (Diretiva IVA), inclui os seguintes serviços:

"1 - Fornecimento de sítios informáticos, domiciliação de páginas web, manutenção à distância de programas e equipamentos.

2 - Fornecimento de programas 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.

Quando o prestador de serviços e o seu cliente comunicam por correio eletrónico, esse facto não significa, por si só, que o serviço seja prestado por via eletrónica".

5. O Regulamento de Execução (EU) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, estabelece no seu n.º 1 do artigo 7.º que "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".

6. O n.º 2 do artigo 7.º daquele Regulamento de Execução concretiza a noção de «serviços prestados por via eletrónica» incluindo nesse conceito os seguintes serviços:

"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".

7. No anexo I ao referido Regulamento de Execução encontramos uma lista de serviços prestados por via eletrónica, entre os quais os correspondentes ao ponto 1 do anexo II da Diretiva e do anexo D do CIVA que são:

"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 extracção de dados específicos por via electrónica;

e) Fornecimento em linha de espaço de disco encomendado".

8. Nestes termos, no que diz respeito especificamente ao primeiro exemplo, venda de material formativo, uma vez que estamos perante uma operação que consiste no acesso online a material formativo sem possibilidade de interação com um formador, estamos efetivamente perante uma prestação de serviços efetuada por via eletrónica.

9. Quanto à segunda operação, fornecimento de software, estamos, igualmente, perante um serviço prestado por via eletrónica, face ao já citado n.º 2 do artigo 7.º do Regulamento de Execução.

10. No que toca à segunda questão, importa analisar as regras de localização das prestações de serviços, que se encontram definidas nos n.ºs 6 a 15 do artigo 6.º do CIVA.

11. O n.º 6 do artigo 6.º do CIVA estabelece duas regras gerais:

a) Serviços prestados a um sujeito passivo de imposto - Esta operação é localizada na sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio, para o qual os serviços são prestados, do adquirente (quer seja da Comunidade ou fora da Comunidade), independentemente do local onde se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do prestador, nos termos da alínea a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA;

b) Serviços prestados a não sujeitos passivos - Esta operação é localizada e tributada no estado membro da sede da atividade do prestador dos serviços ou do estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio, a partir do qual os serviços são prestados, nos termos da alínea b) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA.

12. No caso em apreço, refere a Requerente que está em causa a prestação de serviços eletrónicos a sujeitos passivos (operações B2B) e a clientes finais

(B2C) domiciliados em território nacional.

13. Assim, face à regra geral prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º (operação B2B), como da regra específica constante da alínea h) do n.º 10 do artigo 6.º (operação B2C), ambas as operações são localizadas em território nacional, tendo o prestador que liquidar o imposto devido à taxa normal de 23% (vd. alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA).

14. Caso o adquirente esteja sediado/domiciliado na Região Autónoma da Madeira (RAM), refira-se o seguinte:

15. O n.º 16 do artigo 6.º do CIVA (que, anteriormente, correspondia ao n.º 3 do artigo 1.º (único) do Decreto-lei n.º 347/85, de 23.08, agora revogado), entende que na localização das operações tributáveis entre Portugal Continental e as Regiões Autónomas, deve ser utilizado o critério estabelecido pelo artigo 6.º do CIVA, com as devidas adaptações.

16. Assim, sendo o adquirente um sujeito passivo de imposto com sede na RAM, deve ser aplicável a taxa ali em vigor, ou seja, de 22% (vd. alínea b) do n.º 3 do artigo 18.º e n.º 16 do artigo 6.º ambos do CIVA). Caso seja um consumidor final, aplica-se, igualmente, à operação a taxa em vigor na RAM (vd. alínea b) do n.º 3 do artigo 18.º do CIVA, alínea h) do n.º 9 do artigo 6.º e n.º 16 do artigo 6.º ambos do CIVA).

17. No caso de prestação de serviços eletrónicos na União Europeia, exceto no território português, para empresas (B2B), com NIF válido no VIES, aplica-se a regra constante da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, a contrario, pelo que as operações não se localizam em território nacional, não sendo, portanto, aqui tributadas. Estas operações são tributadas no lugar onde o adquirente tenha a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio fiscal, para o qual os serviços são prestados. Como tal, o prestador de serviços português não deve liquidar IVA.

18. Ainda assim, subsiste a obrigação de emissão de fatura, em forma legal, com menção dos elementos a que se refere o n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, nomeadamente, do motivo justificativo da não aplicação de imposto, mediante a aposição da menção "IVA - autoliquidação".

19. Estas operações devem, também, sempre que tenham destinatários comunitários, ser relevadas na declaração recapitulativa a que se refere a alínea i) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, nos prazos previstos no n.º 1 do artigo 30.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), isto é, até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que respeitam as operações, para sujeitos passivos do regime mensal, ou até ao dia 20 do mês seguinte ao final do trimestre civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos do regime trimestral (devem identificar estas operações com o código 5, na coluna 5).

20. Por outro lado, caso os sujeitos passivos comunitários não estejam registados no VIES, considera-se que se está perante uma operação B2C, ou seja, o adquirente, para efeitos da operação em concreto, é considerado como um não sujeito passivo / consumidor final.

21. Ainda assim, assinala-se que, embora o meio de prova formal para confirmar a natureza do adquirente seja a inscrição no sistema VIES, a ausência do n.º de IVA do adquirente dos serviços nesse sistema não deve constituir o único fundamento para justificar a derrogação da regra de

tributação da operação no local onde o adquirente esteja sediado ou domiciliado, devendo o Requerente averiguar junto do seu cliente da sua qualidade de sujeito passivo tendo em vista a determinação da localização das operações.

22. Quanto à questão colocada acerca da prestação de serviços eletrónicos a particulares ou consumidores finais (B2C) domiciliados na União Europeia, num total inferior a € 10.000, dispõe o artigo 6.º-A do CIVA:

"1 - Não obstante o disposto na alínea h) do n.º 9 e na alínea h) do n.º 10 do artigo anterior e na alínea a) do artigo 10.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, as prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, efetuadas a uma pessoa que não seja sujeito passivo, e as vendas à distância intracomunitárias de bens aí referidas, são tributáveis, respetivamente, nos termos da alínea b) do n.º 6 ou do n.º 1, ambos do artigo anterior, quando estejam reunidas as seguintes condições:

a) O prestador ou transmitente tenha sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio em território nacional e não esteja sediado, estabelecido ou domiciliado noutro Estado-Membro;

b) As prestações de serviços sejam efetuadas a destinatários estabelecidos ou domiciliados em outros Estados-Membros ou os bens sejam expedidos ou transportados para outros Estados-Membros; e

c) O valor total, líquido do IVA, das operações referidas na alínea anterior não seja superior, no ano civil anterior ou no ano civil em curso, a 10 000 €.

2 - Não obstante o disposto na alínea h) do n.º 9 e na alínea h) do n.º 10 do artigo anterior e na alínea a) do artigo 11.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, as prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, efetuadas a uma pessoa que não seja sujeito passivo, e as vendas à distância intracomunitárias de bens aí referidas, não são tributáveis em território nacional quando estejam reunidas as seguintes condições:

a) O prestador ou transmitente tenha sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio apenas no território de um outro Estado-Membro;

b) As prestações de serviços sejam efetuadas a destinatários estabelecidos ou domiciliados em Estados-Membros que não o referido na alínea anterior ou os bens sejam expedidos ou transportados para Estados-Membros que não o referido na alínea anterior; e

c) O valor total, líquido do IVA, das operações referidas na alínea anterior não seja superior, no ano civil anterior ou no ano civil em curso, a 10 000 €.

3 - O disposto nos números anteriores não é aplicável a partir da data em que, no decurso de um ano civil, seja excedido o limiar aí referido.

4 - Os sujeitos passivos abrangidos pelo disposto no n.º 1, cujas operações não tenham excedido o montante mencionado na alínea c) desse número, podem optar pela sujeição a tributação desses serviços ou vendas à distância intracomunitárias de bens, respetivamente, no Estado-Membro em que o adquirente estiver estabelecido ou domiciliado ou no Estado-Membro de chegada da expedição ou transporte dos bens, devendo manter esse regime

por um período mínimo de dois anos civis.

5 - O disposto na alínea h) do n.º 10 do artigo anterior e na alínea a) do artigo 11.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias é aplicável quando os sujeitos passivos abrangidos pelo disposto no n.º 2 tenham exercido a opção de sujeitar esses serviços e vendas à distância intracomunitárias de bens a tributação, respetivamente, no Estado-Membro em que o adquirente estiver estabelecido ou domiciliado ou no Estado-Membro de chegada da expedição ou transporte dos bens".

23. Assim, quando estão em causa prestações de serviços enquadráveis no n.º 1 do artigo 6.º-A, a operação é localizada e tributada em Portugal, nos termos da alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, devendo o prestador (o ora Requerente), nestes casos, liquidar o imposto devido à taxa normal de 23%.

24. Por outro lado, quando o valor total, líquido de IVA, das operações suprarreferidas (apenas as B2C), exceder os € 10.000, e tendo em atenção que o prestador tem sede/estabelecimento estável em território nacional, aplica-se a regra específica de localização prevista na alínea h) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA, isto é, a operações em causa consideram-se não localizadas em Portugal, mas sim no Estado-Membro onde esteja domiciliado ou estabelecido o adquirente.

25. Ainda assim, subsiste a obrigação de emissão de fatura, em forma legal, com menção dos elementos a que se refere o n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, nomeadamente, do motivo justificativo da não aplicação de imposto, mediante a aposição da menção "IVA - não tributado/localizado [regras específicas]" ou similar.

26. Não obstante, o ora Requerente pode aderir ao Regime do Balcão Único (OSS) cujo âmbito, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 47/2020, de 24.08, foi alargado a todas as prestações de serviços B2C que sejam localizadas nos Estados-Membros nos quais o prestador não esteja estabelecido, às vendas à distância intracomunitárias de bens, a certas transmissões internas de bens, e, ainda, às vendas à distância de bens importados.

27. O Balcão Único apresenta três regimes, o primeiro regulado pelos artigos 10.º a 13.º, do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, designado por "Regime da União", o segundo regulado pelos seus artigos 14.º a 18.º, designado de "Regime Extra União", e o terceiro regulado pelos seus artigos 19.º a 27.º, designado de "Regime de Importação".

28. Optando um sujeito passivo por utilizar um dos regimes, tem de declarar todas as transmissões e/ou prestações abrangidas por esse regime específico através da declaração do IVA do respetivo regime de balcão único.

29. Podem registar-se para utilizar o Regime da União, nos termos do artigo 11.º do Regulamento de Execução, os sujeitos passivos estabelecidos em território nacional, para declarar e pagar o IVA relativamente a:

- Prestações de serviços B2C efetuadas num outro Estado-Membro; e/ou
- Vendas à distância intracomunitárias de bens.

30. Relativamente às prestações de serviços, os sujeitos passivos com sede ou estabelecimento estável no território nacional apenas utilizam este regime

para os serviços que efetuem a adquirentes, que não sejam sujeitos passivos, estabelecidos ou domiciliados noutro Estado-Membro da UE, desde que nele não possuam um estabelecimento estável onde efetuem operações tributáveis.

31. Na circunstância do ora Requerente optar por esta modalidade no território nacional, devem ser declaradas todas as prestações de serviços B2C na UE, as vendas à distância intracomunitárias de bens, incluindo as que ocorrem no território nacional ou num Estado-Membro de estabelecimento, e as transmissões efetuadas pelas interfaces eletrónicas nos termos do n.º 10 do artigo 3.º do CIVA, incluindo as ocorridas no território nacional.

32. Por outro lado, é importante referir que são excluídos do regime os serviços prestados para um Estado-Membro onde o prestador tenha um estabelecimento estável, pelo que os serviços que são prestados por sujeitos passivos estabelecidos no território nacional a adquirentes nele estabelecidos ou domiciliados têm de ser declarados na declaração periódica a que se refere o artigo 41.º do CIVA, independentemente de o estabelecimento estável estar ou não envolvido na prestação dos serviços.

33. No entanto, se os serviços forem prestados num Estado-Membro no qual o sujeito passivo se encontre registado para efeitos do IVA, mas não se encontre aí estabelecido, essas prestações de serviços têm de ser declaradas através da declaração do IVA do balcão único.

34. Caso, o ora Requerente, reunindo as condições exigidas supramencionadas, opte pela aplicação do Balcão Único no território nacional, deve registar-se no Portal das Finanças ficando obrigado ao cumprimento, igualmente por via eletrónica, de todas as obrigações previstas no respetivo regime.

35. Cada sujeito passivo só pode ter um Estado-Membro de identificação por regime e, de acordo com as regras atrás referidas, o Estado-Membro de identificação pode diferir consoante o regime que o sujeito passivo utilize.

36. No que concerne, especificamente, ao Regime da união, refira-se que, nos termos dos artigos 10.º e 11.º do Regulamento de Execução, a opção por este regime é exercida em território nacional, passando este a ser o Estado-Membro de identificação.

37. Além da obrigação de pagamento do imposto, os sujeitos passivos que utilizem o Balcão Único são ainda obrigados a:

- Declarar, por via eletrónica, o registo, a alteração e a cessação da sua atividade no respetivo regime;
- Submeter, por via eletrónica, uma declaração do IVA, relativa às operações abrangidas pelo regime;
- Conservar registos das operações abrangidas pelo regime.

38. A declaração respeitante ao regime da União deve ser submetida trimestralmente, até ao fim do mês seguinte a cada trimestre civil, e, tratando-se de prestações de serviços, a declaração deve discriminar aqueles que são prestados a partir da sede ou de estabelecimento estável no Estado-Membro de identificação, mas também os serviços que são prestados a partir de estabelecimentos estáveis que o sujeito passivo detenha em outros Estados-Membros, cujos adquirentes sejam não sujeitos passivos que estejam estabelecidos ou domiciliados em qualquer outro Estado-Membro, desde que

diferente daquele ou daqueles onde o prestador esteja estabelecido.

39. Para mais informações sobre o regime do Balcão Único, pode o ora Requerente consultar o ofício-circulado n.º 30240/2021, de 25.06, da Área de Gestão Tributária IVA, disponível no Portal das Finanças.

40. Assim, face ao supra exposto, responde-se afirmativamente à questão formulada pelo Requerente, ou seja, pode aderir ao regime do Balcão Único, verificados os requisitos supra expostos, independentemente do valor das prestações de serviços efetuadas.

41. Quanto às prestações de serviços eletrónicos efetuadas a sujeitos passivos estabelecidos fora da União Europeia, aplica-se a regra geral de localização prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, ou seja, estamos perante uma operação não localizada / tributada em território nacional. Ainda assim, subsiste a obrigação de emissão de fatura, em forma legal, com menção dos elementos a que se refere o n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, nomeadamente, do motivo justificativo da não aplicação de imposto, mediante a aposição da menção "IVA - não tributado/localizado [6.º, n.º 6, a]" ou similar.

42. Finalmente, no caso de prestação de serviços eletrónicos efetuados a não sujeitos passivos domiciliados fora da União Europeia, aplica-se a regra específica de localização prevista na alínea h) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA, isto é, a operações em causa consideram-se não localizadas/tributadas em Portugal.

43. Subsiste, igualmente a obrigação de emissão de fatura, em forma legal, com menção dos elementos a que se refere o n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, nomeadamente, do motivo justificativo da não aplicação de imposto, mediante a aposição da menção "IVA - não tributado [regras específicas]" ou similar.