

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.6º - Localização das operações .

Assunto: Artigo 6º nº 6 alínea a) CIVA - Localização das prestações de serviços de programador informático

Processo: 25642, com despacho de 2024-02-29, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: - Do pedido:

1. O Requerente refere que é programador informático tendo apenas um cliente sediado no Reino Unido, questionando se nestas operações liquida IVA.

II - Enquadramento em sede de IVA:

2. Determinando a alínea a) do n.º 1 do artigo 1º 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 a alínea a) do n.º 1 do artigo 2º 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.

3. Segundo o disposto no n.º 1 do artigo 4.º daquele Código, o conceito de prestação de serviços tem um caráter residual, abrangendo todas as operações decorrentes da atividade económica do sujeito passivo que não sejam definidas como transmissões de bens, importações de bens ou aquisições intracomunitárias.

4. De acordo com a regra geral de localização das prestações de serviços, prevista no n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, as prestações de serviços consideram-se efetuadas e tributadas em território nacional:

- i) Quando o adquirente seja um sujeito passivo, devidamente registado, para efeitos de IVA, e tenha utilizado o respetivo número de identificação fiscal para efetuar a aquisição do serviço e cuja sede da sua atividade, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, cf. al. a), do n.º 6, do artigo. 6.º, do CIVA;
- ii) Quando o adquirente dos serviços for uma pessoa que não seja sujeito passivo, e o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados, cf. al. b), do n.º 6, do artigo 6.º, do CIVA.

5. Não obstante os princípios subjacentes às regras previstas no n.º 6 do artigo 6.º, são estabelecidas exceções nos números 7 a 12 da norma, as quais configuram regras próprias de localização, de acordo com os elementos de conexão aí contemplados, nomeadamente, a tributação de alguns tipos de serviços no local onde são materialmente executados.

6. Os n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º afastam a regra geral de localização estabelecida na al. b) do n.º 6 do mesmo artigo, considerando localizadas ou não localizadas no território nacional, respetivamente, certas operações efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos, independentemente do local a partir do qual os serviços são prestados.

7. As alíneas h) dos citados n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º, contemplam as "prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D"

8. Ou seja, os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e os serviços prestados por via eletrónica são sempre tributados no país a que pertence o destinatário, independentemente de o destinatário ser uma empresa ou um consumidor final. No primeiro caso, por força do disposto na al. a) do n.º 6 e no segundo, por força da al. h) dos n.ºs 9 e 10, todos do artigo 6.º do CIVA

9. Se os serviços são prestados através da Internet ou de uma rede eletrónica a prestação implica o seguinte:

É essencialmente automatizada;

Requer uma intervenção humana mínima;

Não tem qualquer viabilidade na ausência de tecnologia de informação;

10. Assim, para determinar se um serviço pode ser considerado um serviço prestado por via eletrónica, deve-se verificar:

Em primeiro lugar, se o serviço é expressamente referido na lista exemplificativa de prestações de serviços por via eletrónica constante do Anexo D ao CIVA e os referidos no Regulamento de Execução do IVA (Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011).

Em segundo lugar, se o serviço não for referido nos exemplos, se é indicado como um serviço que não é abrangido pela definição.

Por último, se o serviço não constar de nenhuma destas listas, se o mesmo cumpre os critérios estabelecidos na definição geral.

11. Refira-se, relativamente ao conceito de serviços prestados por via eletrónica, o seguinte:

12. O conceito de serviços eletrónicos é definido no artigo 7.º do Regulamento de Execução do IVA, onde estão incluídos igualmente exemplos de serviços que são considerados serviços eletrónicos e alguns 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 2006/112/CE, do Conselho, de 25/11/2006 (designada por Diretiva IVA) e mais desenvolvidos no anexo I do Regulamento.

13. O Regulamento de Execução do IVA, dispõe no seu n.º 1 do artigo 7.º que "Entende-se por "serviços prestados por via eletrónica" a que se refere a Diretiva IVA, 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".

14. O n.º 2 do artigo 7.º do referido 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".

15. A Diretiva IVA, no seu Anexo II faz uma enumeração indicativa dos "serviços prestados por via eletrónica", que corresponde, grosso modo, ao Anexo D do CIVA, do qual constam, por exemplo,

"Lista exemplificativa dos serviços prestados por via eletrónica, a que se refere a alínea e) do n.º 12 do artigo 6.º

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"

16. Serviços que não são considerados prestados por via eletrónica (nº 3 do artigo 7º do Regulamento de Execução do IVA):

- Serviços de profissionais, tais como juristas ou consultores financeiros, que aconselham os seus clientes por correio eletrónico;
- 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);
- Serviços de publicidade, nomeadamente em jornais, em cartazes ou na televisão;
- Serviços tradicionais de vendas em leilão, assentes na intervenção humana direta, independentemente do modo como são feitas as ofertas de compra;
- Serviços telefónicos prestados através da Internet.

III - Análise da Questão Suscitada

17. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (doravante SGRC), o Requerente é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, periodicidade trimestral desde 2023.11.21, que se encontra registado pela atividade principal de «PROGRAMADORES INFORMATICOS» a que se refere o CIRS 1332 da tabela de atividades do artigo 151º do CIRS e pelas atividades secundárias de «ACTIVIDADES DE PROGRAMAÇÃO INFORMÁTICA», «ACTIVIDADES DE CONSULTORIA EM INFORMÁTICA», «ACT. PROCESS. DADOS, DOMICILIAÇÃO INFORMAÇÃO E ACT.

RELAC.» e «ACTIVIDADES DE ENGENHARIA E TÉCNICAS AFINS», com os CAEs 62010, 62020, 63110 e 71120 da tabela de Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, podendo praticar Prestações/Aquisições de serviços intracomunitários.

18. Face aos elementos fornecidos no pedido de informação vinculativa, presume-se que o Requerente pratica prestações de serviços de programação informática para um sujeito passivo sediado no Reino Unido.

IV - Conclusões:

19. Face ao exposto, concluímos que:

19.1. Os serviços de programação informática prestados pelo Requerente a um sujeito passivo com sede no Reino Unido não são tributados em Portugal, sendo localizados no país da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente (Reino Unido), em conformidade com a alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º à contrario, do CIVA;

19.2 - a qualidade de sujeito passivo de imposto do destinatário dos serviços no Reino Unido deve ser comprovada pelo Requerente, para efeitos de confirmação da localização da operação;

19.3 - não obstante a operação não ser localizada e tributada em território nacional, sobre o Requerente impende a obrigação de emitir faturas pelos serviços de programação informática prestados ao sujeito passivo com sede no Reino Unido, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29º do CIVA, das quais devem constar os elementos previstos no n.º 5 do artigo 36º do mesmo Código, 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".