

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Artigo/Verba:	Art.6º - Localização das operações .
Assunto:	Localização das prestações de serviços/não sujeitos passivos
Processo:	26014, com despacho de 2024-07-19, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
Conteúdo:	<p>I - DO PEDIDO</p> <p>1. Está em causa, no presente pedido de informação vinculativa, a determinação da localização de serviços de assessoria fiscal e contabilística, entre outros, prestados pelo Requerente a destinatários sujeitos passivos e não passivos, residentes em Portugal e fora, tendo como intermediária uma plataforma de mercado de serviços, designada por (...), sediada nos Estados Unidos da América.</p> <p>2. Através da citada plataforma, prestou serviços a diversos clientes:</p> <p>2.1. (A), um indivíduo de nacionalidade norte americana, que solicitou assessoria para estabelecer um gabinete de Contabilidade em (...), Portugal. Desconhece se estava registado como residente em Portugal. Não forneceu NIF para faturação. Morada fornecida: Estados Unidos da América;</p> <p>2.2. (B), um indivíduo de nacionalidade Venezuelana ou Argentina, presentemente a trabalhar para uma empresa sediada na Arábia Saudita e presume que é lá residente, que solicitou um Plano de Negócios para estabelecer uma fábrica de cerveja artesanal em Portugal. Não forneceu NIF para faturação. Morada fornecida: (incompleta) Arábia Saudita;</p> <p>2.3. (C), um indivíduo de nacionalidade Moldava, que solicitou serviços de tradução. Não forneceu NIF para faturação. Morada fornecida: Moldávia;</p> <p>2.4. (D), uma empresa dos Emiratos Árabes Unidos, que solicitou assessoria a nível da fiscalidade em Portugal. Forneceu VAT ID (NIF). Morada fornecida: Emiratos Árabes Unidos;</p> <p>2.5. (E), uma empresa do Reino Unido, que solicitou serviços de tradução. Não forneceu NIF para faturação. Morada fornecida: Reino Unido.</p> <p>3. O Requerente assumiu que, apesar de as faturas serem emitidas pela plataforma em seu nome e dirigidas aos seus clientes, tais faturas funcionam como se emitidas pelo próprio, e que os serviços são sempre localizados em Portugal, a menos que os sujeitos passivos forneçam NIF válido para transações e serviços internacionais. Nesse pressuposto liquidou IVA sempre que a fatura não tem inserido o NIF do cliente, caso contrário assume que existe uma isenção em Portugal, com a justificação IVA - autoliquidação.</p> <p>4. No entanto, ao contrário das faturas cobradas pela plataforma ao Requerente relativas a comissões e outros serviços, onde aparece mencionado "reverse charge", na única fatura em que um cliente seu forneceu o NIF (D), tal não acontece, ou seja, não apuseram a justificação de isenção.</p> <p>5. Assim veio questionar se deve liquidar sempre IVA, ainda que este não venha mencionado nas faturas emitidas em meu nome e mesmo que o cliente forneça NIF.</p> <p>6. Questionou ainda, no caso de resposta positiva, e já que a totalidade da fatura é considerada como rédito, por não vir discriminado o valor e taxa do IVA, se pode assumir o IVA liquidado extra fatura pelo mesmo, suportando-o, e, portanto, considerado como custo. Portanto, faria um lançamento extra fatura, usando uma conta de IVA por contrapartida de uma conta de custo.</p> <p>II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA</p>

PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PELO SUJEITO PASSIVO

7. Nos termos do Código do IVA (CIVA), o conceito de prestação de serviços tem um carácter 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, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º CIVA.

8. Face a prestações de serviços efetuadas através de uma plataforma de ligação entre profissionais e clientes que procuram serviços, importa caracterizar este tipo de serviços.

9. A lista exemplificativa das prestações de serviços por via eletrónica, constante do Anexo D ao 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."

10. O Regulamento de Execução (EU) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, considera, no seu artigo 7.º, n.º 1, para aplicação da Diretiva IVA, o que se entende por «serviços prestados por via eletrónica»:

i) prestados através da internet ou de uma rede eletrónica;

ii) a sua natureza torna a prestação essencialmente automatizada;

iii) requerem uma intervenção humana mínima; e

iv) impossíveis de assegurar na ausência de tecnologias da informação.

11. A intervenção humana mínima relativamente aos serviços prestados por via eletrónica assenta na intervenção/envolvimento do prestador dos serviços, independentemente da intervenção humana do adquirente. Se o fornecimento dos serviços exige uma intervenção por parte do fornecedor, então o serviço exige mais do que a intervenção humana mínima.

12. O serviço exige a intervenção humana mínima quando esta se limita à criação do sistema necessário ao fornecimento dos serviços, manutenção e reparação do funcionamento do mesmo em caso de problemas ligados ao fornecimento dos serviços aos adquirentes.

13. No caso apresentado, o Requerente não especifica exatamente o conteúdo e a forma como são prestados os serviços. Assim, caso os mesmos exijam uma intervenção humana mínima, em que o adquirente descarrega os conteúdos colocados pelo fornecedor sem haver intervenção deste, estamos perante prestações de serviços por via eletrónica.

14. Mas, se a referida plataforma coloca o profissional e o cliente a interagir entre si, e os serviços são fornecidos aos clientes cuja plataforma seja usada apenas como simples meio de comunicação entre prestador e adquirente dos serviços, não são abrangidos pelo conceito de serviços prestados por via eletrónica.

15. Uma vez que o Requerente refere que os serviços consistem em assessoria fiscal e contabilística, entre outros, que se presume individualizada a cada caso, infere-se que os serviços de prestados pelo Requerente aos clientes, não configuram prestações de serviços por via eletrónica, ainda que seja utilizada uma via eletrónica como comunicação.

PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A NÃO SUJEITOS PASSIVOS

16. As regras de localização, para efeitos de IVA, das operações qualificadas como prestações de serviços encontram-se definidas no artigo 6.º do CIVA, que estabelece,

relativamente aos serviços prestados a uma pessoa que não seja sujeito passivo, a regra geral de que a operação é localizada e tributada no local da sede, do estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do prestador dos serviços, conforme a alínea b) do n.º 6 do referido artigo 6.º.

17. Relembramos que o Requerente refere que efetua prestações de serviços de assessoria fiscal e contabilística, que qualificámos como não sendo prestações de serviços por via eletrónica, a clientes estrangeiros, de diferentes partes do mundo, de países não pertencentes à União Europeia.

18. Não obstante o disposto na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, não são tributáveis em território nacional, designadamente as prestações de serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas, contabilistas, nos termos da regra específica de localização prevista na alínea c) do n.º 11 do mesmo artigo 6.º do CIVA.

19. Não obstante a tributação não ocorrer em território nacional, 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 localizado/tributado [regra específica - 6.º, n.º 11, c) do CIVA] ou similar.

PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A SUJEITOS PASSIVOS

20. As prestações de serviços referidas quando são efetuadas a sujeitos passivos estabelecidos fora da União Europeia, são abrangidas pela 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, nem tributada em território nacional.

21. Ainda que a localização não se verifique em território nacional, 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 localizado/tributado [6.º, n.º 6, a) do CIVA] ou similar.

22. Sobre esta matéria, importa indicar o Ofício-circulado n.º 30115, de 29 de dezembro, de 2009, da Área de Gestão Tributária-IVA, que divulga instruções administrativas relativas à localização das prestações de serviços nos termos do artigo 6.º do CIVA.

23. De acordo com essas instruções administrativas, o respetivo ponto III, alínea c), refere que, no caso das prestações de serviços efetuadas a destinatários estabelecidos fora do território da União Europeia, essa qualidade deve ser assegurada mediante prova, atestando-o, nomeadamente, através da apresentação de um número de identificação fiscal ou similar, atribuído pelas autoridades fiscais do país de estabelecimento, ou de elementos obtidos das respetivas autoridades fiscais competentes, confirmando a sua qualidade de operador económico, ou ainda, mediante a apresentação do certificado emitido pelo Estado onde se encontra estabelecido, a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 19.º do Regime de reembolsos do IVA a sujeitos passivos estabelecidos fora da União Europeia, publicado em Anexo ao Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto.

24. Não sendo atestada aquela qualidade das referidas empresas adquirentes dos serviços, as mesmas são tratadas como sendo os serviços prestados a não sujeitos passivos.

25. Considerando os tipos de serviços realizados pelo Requerente, quando são prestados a não sujeitos passivos/particulares, não obstante o disposto na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, não são tributados em território nacional quando o adquirente for estabelecido ou domiciliado fora da União Europeia, nos termos da regra específica de localização prevista na alínea c) do n.º 11 do artigo 6.º do CIVA.

26. Subsiste igualmente a obrigação de emissão de fatura, em forma legal, que é emitida como foi referido no ponto 19 desta informação.

EMISSÃO DE FATURAS PELO REQUERENTE

27. O Requerente assumiu que as faturas, apesar de serem emitidas pela plataforma em seu nome e dirigidas aos seus clientes, funcionam como se fossem emitidas pelo próprio. E refere que a plataforma tem sede nos Estados Unidos da América.

28. A este respeito importa referir que a elaboração de faturas e demais documentos fiscalmente relevantes pelos próprios adquirentes dos bens ou dos serviços ou por terceiros que não disponham de sede, estabelecimento estável, ou domicílio em qualquer Estado-Membro, está sujeita a autorização prévia da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), por força do disposto no n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro (que regula as obrigações relativas ao processamento de faturas e outros documentos fiscalmente relevantes, e as obrigações de conservação de livros, registos e respetivos documentos de suporte, que recaem sobre o sujeitos passivos do imposto).

29. Para obter a referida autorização, o Requerente deve submeter um pedido à AT, por via eletrónica, no qual identifique o país terceiro onde pretende localizar o sistema informático de faturação e se responsabilize pela verificação continuada das seguintes condições, previstas no n.º 3 do referido artigo 5.º:

- O sistema informático de faturação e de contabilidade respeite os requisitos enunciados no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro;
- Seja utilizado um programa de faturação certificado que tenha sido objeto de prévia certificação pela AT;
- Seja assegurado, através de terminais localizados em território nacional, o acesso em linha, o descarregamento e a utilização dos dados pela AT.

30. A autorização depende, ainda, da verificação cumulativa das condições previstas no n.º 4 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, como seja, entre outras, a existência de um mecanismo de trocas de informação ou cooperação administrativa com o país terceiro em causa.

31. No caso em apreço, não existindo ou não sendo concedida autorização para elaboração de faturas por terceiro que não disponha de sede, estabelecimento estável, ou domicílio em qualquer Estado-Membro, o processamento das faturas que titulem as operações realizadas pelo Requerente deve ser por este efetuado.

LIQUIDAÇÃO DE IVA EFETUADA PELO REQUERENTE

32. O Requerente assumiu que os serviços prestados de assessoria fiscal e contabilística, seriam sempre localizados em Portugal, a menos que os sujeitos passivos fornecessem NIF válido para transações e serviços internacionais. Nesse pressuposto, liquidou IVA sempre que a fatura não tem inserido o NIF do cliente. Caso contrário refere que não liquidou IVA, justificando IVA - autoliquidação.

33. Sobre esta matéria, é objetivamente relevante o tipo de serviços que são realizados pelo prestador bem como o destinatário dos mesmos, que, quando são prestados a adquirentes particulares ou sujeitos passivos que não comprovem a sua qualidade de operadores económicos, estabelecidos ou domiciliados em país fora da União Europeia, fica afastada a regra geral de localização prevista na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, aplicando-se, nesses casos, a regra específica de localização prevista na alínea c) do n.º 11 do mesmo artigo 6.º do CIVA, que determina, que no caso das prestações ali enumeradas, não são localizadas nem tributadas em território nacional.

34. Por consulta efetuada à informação disponibilizada na Autoridade Tributária e Aduaneira, e tendo em atenção o referido pelo Requerente, constata-se que este não emitiu fatura nas situações identificadas no ponto 2, no pressuposto de que a fatura emitida pela plataforma cumpriria a obrigação.

35. Como se referiu anteriormente, não tendo sido concedida autorização para o efeito, as faturas emitidas pela plataforma em nome do Requerente não se mostram válidas pelo que este deveria ter procedido à emissão das mesmas.

36. Não tendo procedido à emissão de fatura nas referidas situações, procedeu, segundo refere, ao apuramento do imposto na correspondente declaração periódica, considerando-o um custo.

37. Não tendo efetuado a liquidação do imposto em fatura, este não pode ser considerado indevidamente liquidado devendo, antes, o seu apuramento na declaração periódica ser considerado um erro material, a que se refere o n.º 6 do artigo 78.º do CIVA, que estabelece o seguinte:

"A correcção de erros materiais ou de cálculo no registo a que se referem os artigos 44.º a 51.º e 65.º, nas declarações mencionadas no artigo 41.º e nas guias ou declarações mencionadas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 67.º é facultativa quando resultar imposto a favor do sujeito passivo, mas só pode ser efectuada no prazo de dois anos, que, no caso do exercício do direito à dedução, é contado a partir do nascimento do respectivo direito nos termos do n.º 1 do artigo 22.º, sendo obrigatória quando resulte imposto a favor do Estado."

38. Tratando-se de um erro material ou de cálculo, e de este resultar um apuramento de imposto em excesso, a regularização a favor do sujeito passivo é facultativa e pode ser feita no campo 40 do quadro 06 de uma declaração periódica, no prazo de dois anos, contados a partir da data da apresentação da declaração periódica a retificar.

39. Relativamente a questões de âmbito contabilístico, considerando que, na estrutura nuclear da Autoridade Tributária e Aduaneira, a Direção de Serviços do IVA, abreviadamente designada por DSIVA, "executa os procedimentos relativos à gestão do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) nas operações internas, na importação e exportação e nas transações intracomunitárias", nos termos do disposto no artigo 9.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, a mesma não possui competência naquele âmbito não lhe sendo possível dar resposta nessa matéria, mas tão só em sede do IVA, dentro dos limites das suas competências nesta área de imposto.

III - CONCLUSÃO

40. Do exposto conclui-se o seguinte:

- i) os serviços efetuados pelo Requerente, ainda que para a sua realização seja utilizada uma plataforma digital, não configuram serviços prestados por via eletrónica;
- ii) a prestação daqueles serviços a adquirentes não sujeitos passivos estabelecidos ou domiciliados em países fora da União Europeia não são localizados nem tributados em território nacional, nos termos previstos na alínea c) do n.º 11 do artigo 6.º do CIVA;
- iii) ocorrendo um erro material ou de cálculo cuja regularização é a favor do sujeito passivo, a retificação é facultativa e pode ser feita no campo 40 de uma declaração periódica, no prazo de dois anos, conforme previsto no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA;
- iv) o processamento das faturas por terceiro que não possua sede, estabelecimento estável, ou domicílio em qualquer Estado-Membro, apenas pode ser efetuado mediante autorização da AT nos termos do disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro;
- v) o Requerente deve proceder à emissão de faturas para titular as operações já efetuadas e enquanto não for concedida autorização para emissão por terceiro não estabelecido na União Europeia. Nestas deve inscrever a menção "IVA - não localizado em Portugal - artigo 6.º, n.º 6, alínea a) do CIVA" ou similar.