

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

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

Assunto: Serviços prestados a adquirentes particulares e sujeitos passivos, estabelecidos ou domiciliados na União Europeia e fora da União Europeia

Processo: 27566, com despacho de 2025-02-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - DO PEDIDO

1. Está em causa, no presente pedido de informação vinculativa, a determinação da localização dos serviços de representação prestados pela Requerente aos seus representados, sendo que estes destinatários são particulares e sujeitos passivos, estabelecidos ou domiciliados na União Europeia (UE) e fora da UE.

2. Neste contexto solicita que lhe seja confirmado o seguinte:

- não deve aplicar IVA às faturas emitidas pelos seus serviços de representação fiscal prestados a não sujeitos passivos de imposto residentes fora da UE, por exemplo, no Reino Unido, por aplicação do Código do IVA, artigo 6.º, n.º 11 alínea c);
- deve liquidar IVA nas faturas emitidas pelos seus serviços de representação fiscal prestados a não sujeitos passivos residentes na UE;
- no que respeita aos serviços de representação fiscal prestados a sujeitos passivos de imposto, independentemente de estes serem prestados a sujeitos passivos sediados dentro ou fora da UE, os mesmos não são localizados em Portugal.

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A NÃO SUJEITOS PASSIVOS

3. Nos termos do Código do IVA, 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 Código do IVA.

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

5. Deste modo, as prestações de serviços quando efetuadas a um adquirente que não seja sujeito passivo de IVA estabelecido ou domiciliado em outro Estado-Membro, são localizadas e tributadas em Portugal, devendo, na fatura a emitir obrigatoriamente nos termos previstos na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA, ser liquidado imposto à taxa que lhe corresponder, prevista no artigo 18.º do mesmo Código.

6. Não obstante o disposto na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA, não são tributáveis em território nacional, quando o adquirente for uma pessoa estabelecida ou

domiciliada fora da União Europeia, as "(p)restações de serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas, e de gabinetes de estudo em todos os domínios, compreendendo os de organização, investigação e desenvolvimento, nos termos da regra específica de localização prevista na alínea c) do n.º 11 do mesmo artigo 6.º do Código do IVA.

7. Sendo que esta norma de incidência territorial decorre do artigo 56.º da Diretiva 2006/112/CE (Diretiva IVA), que dispõe, quanto ao lugar das prestações de serviços ali enumeradas, efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos e estejam estabelecidas ou domiciliadas ou com residência habitual fora da União, que é o lugar onde essas pessoas estão estabelecidas ou domiciliadas ou têm a residência habitual, como sucede no caso da alínea c) desta disposição da Diretiva, que enumera as "(p)restações de serviços de consultores, engenheiros, gabinetes de estudo, advogados, peritos contabilistas e outras prestações similares e, bem assim, tratamento de dados e fornecimento de informações".

8. Neste contexto, é necessário apurar se as prestações de serviços de representação fiscal aos seus clientes pela Requerente, não se encontrando expressamente enumeradas no Código do IVA, ou na Diretiva IVA, se podem ser abrangidas pela mesma moldura legal.

9. Assim, é de ter em conta a redação expressa na norma, que não é exatamente igual no Código do IVA e na Diretiva IVA. A Diretiva IVA inclui na sua disposição operações a que chama de "outras prestações similares", e o Código do IVA não prevê esta expressão.

10. Embora a expressão mencionada não se encontre expressamente indicada na redação da alínea c) do n.º 11 do artigo 6.º do Código do IVA, a mesma aplica-se às que se encontram ali enumeradas, podendo, por consequência, entender-se que a enumeração das atividades ali referidas não tem um caráter taxativo, sendo, portanto, de entender que a alínea c) do n.º 11 do artigo 6.º do Código do IVA abrange as profissões que sejam similares às que ali se encontram expressamente elencadas.

11. A este propósito o Tribunal de Justiça já se pronunciou sublinhando que a norma em causa não visa profissões, como as de advogados, consultores, peritos contabilistas ou engenheiros, mas prestações de serviços. O legislador da União utiliza as profissões que são mencionadas nessa disposição como meio para definir as categorias de prestações de serviços que nela são referidas (v. neste sentido, o acórdão de 1 de agosto de 2022, no proc. C 267/21, Uniqá Asigurari, e o acórdão de 6 de dezembro de 2007, C 401/06, Comissão/Alemanha, e jurisprudência referida).

12. Tendo afirmado igualmente, que a expressão "outras prestações similares" não alude a nenhum elemento comum das atividades heterogêneas expressamente mencionadas nesta disposição, mas a prestações similares em relação a cada uma dessas atividades, consideradas separadamente. Assim, uma prestação deve ser considerada similar a uma das atividades mencionadas no artigo, quando ambas responderem à mesma finalidade (v. acórdãos citados).

13. A representação fiscal pode ser efetuada por qualquer pessoa singular ou coletiva com residência fiscal ou sede em Portugal. Logo, a prestação e serviços de representação fiscal a pessoas que não sejam sujeitos passivos, não necessita de ser efetuada por um advogado, podendo ser exercida, simplesmente, por uma pessoa em que o representado deposite confiança. Pode ser exercida por um advogado, um familiar, ou uma entidade em quem confie.

14. A atividade das consultoras é tipicamente o trabalho de consultoria, o qual é distinto do trabalho dos advogados, até porque a atividade de consultoria é orientada para a atividade económica das empresas ou dos particulares (para os negócios e a gestão), como é o caso da Requerente de acordo com a atividade pela qual se encontra registada. Não estão, contudo, impedidas de ter clientes que as incumbem da tarefa de serem representados fiscalmente por estas.

15. A atividade de representação fiscal tem em vista o cumprimento das regras tributárias nacionais em território nacional por aqueles que aqui não têm residência, uma função que não é alheia aos advogados, sendo aliás, uma das suas funções típicas, mas não sendo exclusivamente uma atividade exercida por estes, no que toca à representação fiscal de pessoa singular ou coletiva.

16. A representação fiscal é o elo de ligação entre contribuinte não residente e a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), fazendo o representante fiscal nomeado pelo contribuinte, na prática, o papel de um procurador local do contribuinte junto da AT, para questões de natureza tributária, seja no campo das suas obrigações tributárias, seja no exercício dos seus direitos.

17. Do descrito resulta, que as prestações de serviços de representação pela Requerente a clientes particulares não residentes em território na UE, para efeitos de determinação da sua localização, são consideradas outras prestações similares e como tal abrangidas pela alínea c) do n.º 11 do artigo 6.º do Código do IVA, não sendo, nessa conformidade, localizadas nem tributadas em território nacional.

18. 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 Código do IVA, nomeadamente, do motivo justificativo da não aplicação de imposto, indicando, nomeadamente, "Não sujeito ou não tributado".

PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A SUJEITOS PASSIVOS

ESTABELECIDOS NA UNIÃO EUROPEIA

19. As prestações de serviços aqui em análise, quando são efetuadas a sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou domicílio num Estado-Membro da UE, e comprovem essa qualidade, são abrangidas pela regra geral de localização prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA, por interpretação da norma à contrario sensu, que se traduz numa operação que não é não localizada, nem tributada em território nacional.

20. Para que não seja liquidado imposto em território nacional o prestador pode comprovar a qualidade do adquirente como sujeito passivo noutra Estado-Membro da EU, validando o seu Número de Identificação Fiscal no VIES-Sistema de Intercâmbio de Informações Sobre o IVA.

21. Não obstante a operação não ser localizada nem tributada em território nacional, sobre o sujeito passivo português (Requerente) impende a obrigação de emitir fatura pelos serviços prestados, nos termos previstos na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA, das quais devem constar os elementos previstos no artigo 36.º, n.º 5 do mesmo Código, identificando o motivo pela qual não há liquidação de imposto [cf. alínea e) deste n.º 5], que, em conformidade com o n.º 13 da mesma norma, corresponde à menção "IVA - Autoliquidação" (v. acerca desta matéria o Ofício Circulado n.º 30136, de 19 11 2012, da Área de Gestão Tributária-IVA).

ESTABELECIDOS FORA DA UNIÃO EUROPEIA

22. As mesmas prestações de serviços, quando são efetuadas por um sujeito passivo nacional a sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou domicílio fora da UE, são, igualmente abrangidas pela regra geral de localização prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA.

23. Tendo em conta que os destinatários dos serviços não são sujeitos passivos na UE, importa ter presente as instruções veiculadas no Ofício-Circulado n.º 30115, de 29 12 2009, da área de Gestão Tributária-IVA, quanto à incidência subjetiva para efeitos desta regra de localização, designadamente o ponto III - c) do qual decorre que é considerado sujeito passivo "(q)ualquer 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.»

24. Ou seja, no caso das prestações de serviços efetuadas a destinatários estabelecidos fora do território da UE, 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.

25. Não sendo atestada aquela qualidade dos referidos adquirentes dos serviços, os mesmas são tratadas como sendo serviços prestados a não sujeitos passivos.

26. Não obstante a operação não ser localizada nem tributada em território nacional, impende, igualmente sobre a Requerente a obrigação de emitir faturas pelos serviços prestados, nos termos previstos na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA, das quais devem constar os elementos previstos no artigo 36.º, n.º 5, identificando o motivo pela qual não há liquidação de imposto [cf. alínea e) deste n.º 5], que, em conformidade com o n.º 13 da mesma norma, corresponde à menção "IVA - Autoliquidação" (v. acerca desta matéria o Ofício Circulado n.º 30136, de 19 11 2012, da Área de Gestão Tributária-IVA).

27. Assim, à questão em concreto efetuada pela Requerente é de responder o seguinte:

- As prestações de serviços de representação mencionadas, efetuadas a clientes não sujeitos passivos de IVA não estabelecidos ou domiciliados em território na UE, são, para efeitos de determinação da sua localização, consideradas outras prestações similares e como tal abrangidas pela alínea c) do n.º 11 do artigo 6.º do Código do IVA, não sendo, nessa conformidade, localizadas nem tributadas em território nacional, não devendo liquidar imposto na fatura emitida e indicar o motivo da não liquidação do imposto;
- As prestações de serviços de representação efetuadas a clientes não sujeitos passivos de IVA, estabelecidos ou domiciliados em território na UE, são localizadas e tributadas

em Portugal, devendo, na fatura emitida ser liquidado imposto à taxa que lhe corresponder, prevista no artigo 18.º do mesmo Código; e,
- As prestações de serviços de representação efetuadas a clientes sujeitos passivos de IVA, independentemente de a mesmas serem efetuadas a sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou domicílio dentro ou fora da UE, os mesmos não são localizados nem tributados em Portugal.