

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

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

Assunto: Localização das operações - Ensaios clínicos

Processo: 29538, com despacho de 2026-02-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - PEDIDO

1. A Requerente, enquanto entidade pública com atividade predominantemente educacional e científica, solicita o enquadramento, em sede de IVA, da realização de exames de ressonância magnética no âmbito de ensaios clínicos promovidos por entidades estrangeiras (Estados Unidos da América, França e Reino Unido).

2. A Requerente participa nos ensaios clínicos organizados por entidades sediadas nos referidos países, limitando-se no âmbito desses protocolos, à execução de exames de ressonância magnética aos utentes envolvidos. Os serviços são faturados diretamente às entidades estrangeiras, responsáveis pelos ensaios clínicos.

3. Assim, solicita esclarecimentos sobre:

- Se as prestações de serviços de ressonância magnética, no contexto de ensaio clínico, podem beneficiar da isenção prevista no número 2) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA);
- Qual a localização da operação para efeitos de IVA, considerando a natureza B2B e a legislação aplicável; e,
- Qual a menção que deverá constar na fatura, caso se confirme a não aplicação de IVA.

II - ANÁLISE

A - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

4. A Requerente encontra-se enquadrada em IVA no regime normal de periodicidade trimestral por opção, misto com afetação real de bens, pelo exercício de diversas atividades.

5. Exerce a título principal a atividade de ensino superior, CAE 85400; e, a título secundário, as atividades de arrendamento e exploração de bens imobiliários próprios ou em locação, CAE 68200; outra investigação e desenvolvimento das ciências físicas e naturais, CAE 72102; atividades dos serviços de diagnóstico por imagem, CAE 86912; outras atividades de saúde humana, diversas, n.e., CAE 086993; e, atividades das artes do espetáculo, CAE 90200.

B - LOCALIZAÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

6. Na presente informação estão em análise prestações de serviços no âmbito de ensaios clínicos efetuadas pela Requerente a entidades estrangeiras: dos Estados Unidos da América, da França e do Reino Unido.

7. O conceito de prestação de serviços, nos termos previstos no n.º 1 do artigo 4.º CIVA, 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.

8. De acordo com a alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis em território nacional, as prestações de serviços efetuadas a "Um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a

sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador". Esta regra geral de localização decorre do disposto no artigo 44.º da Diretiva IVA.

- PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A SUJEITOS PASSIVOS ESTABELECIDOS NA UNIÃO EUROPEIA

9. As prestações de serviços realizadas entre sujeitos passivos (operações B2B), quando são efetuadas a destinatários com sede, estabelecimento estável ou domicílio num Estado-Membro da União Europeia (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 CIVA, por interpretação da norma à contrario sensu. Por conseguinte, as operações não são localizadas, nem tributadas em território nacional.

10. Para que não seja liquidado imposto em território nacional, o adquirente deve identificar-se como sujeito passivo e o prestador dos serviços pode comprovar a qualidade do adquirente como sujeito passivo noutro Estado-Membro da UE, validando o respetivo Número de IVA no Sistema de Intercâmbio de Informações Sobre o IVA (VIES).

11. Não obstante as operações atrás referidas não serem localizadas nem tributadas em território nacional, sobre o sujeito passivo português (Requerente) impende a obrigação de emitir uma fatura por cada prestação de serviços efetuada, nos termos estabelecidos na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA.

12. A fatura deve conter os elementos previstos no n.º 5 do artigo 36.º do citado Código, indicando, nomeadamente, o motivo justificativo da não aplicação do imposto, quando for caso disso, conforme estabelece a alínea e) deste mesmo n.º 5.

13. A menção a constar na fatura emitida pelo prestador dos serviços deve ser "IVA - Autoliquidação", em conformidade com o disposto no n.º 13 do mesmo artigo 36.º do CIVA (v. acerca desta matéria o Ofício Circulado n.º 30136, de 19 11 2012, da Área de Gestão Tributária-IVA).

- PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A SUJEITOS PASSIVOS ESTABELECIDOS FORA DA UNIÃO EUROPEIA

14. 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 CIVA.

15. 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 "Qualquer 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.»

16. O mesmo é dizer que, 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 UE, publicado em Anexo ao Decreto-Lei n.º 186/2009,

de 12 de agosto.

17. Caso não seja atestada aquela qualidade dos adquirentes dos serviços, os mesmos são tratados como não sujeitos passivos a quem são efetuadas as prestações dos serviços.

18. Não obstante as operações não serem localizadas nem tributadas em território nacional, impende, igualmente sobre a Requerente, a obrigação de emitir uma fatura por cada prestação de serviços efetuada, nos termos estabelecidos na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA.

19. Também neste caso, a fatura deve conter os elementos previstos no n.º 5 do artigo 36.º do citado Código.

C - MENÇÃO A CONSTAR NA FATURA

20. Em ambos os casos deve ser emitida uma fatura para cada prestação de serviços, contendo os elementos a que se refere o n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, nomeadamente, o motivo justificativo da não aplicação de imposto, indicando, na fatura, em conformidade com o n.º 13 do artigo 36.º do CIVA, a menção "IVA - Autoliquidação".

D - ENQUADRAMENTO DA OPERAÇÃO FACE AO NÚMERO 2) DO ARTIGO 9.º DO CIVA

21. Tendo-se concluído que as prestações de serviços realizadas pela Requerente às entidades referidas supra, não se consideram localizadas em território nacional em harmonia com o disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, fica prejudicada a análise da operação face à isenção prevista no número 2) do artigo 9.º do CIVA.

III - CONCLUSÃO

22. Considerando que as prestações de serviços efetuadas pela Requerente têm como destinatárias entidades estabelecidas em Estados Membros da UE ou em territórios não pertencentes à UE, se comprovada essa qualidade, as operações realizadas não se consideram localizadas em território nacional, por aplicação da regra geral de localização prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA. Não obstante, é obrigatória a emissão de fatura, nos termos anteriormente mencionados.