

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Al. a) do n.º 6 do artigo 6.º e al. i) do n.º 1 do artigo 29.º

Assunto: Localização das operações – Prestações de serviços a clientes localizados fora do território Nacional

Processo: **nº20672**, por despacho de 16-09-2021, do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária - IVA

Conteúdo: **I - PEDIDO**

1. O Requerente, vem solicitar a qualificação jurídico-tributária, em sede de IVA, das operações realizadas no âmbito da sua atividade de Youtuber, relativamente à qual apresentou a respetiva declaração de início de atividade, no portal das finanças, em janeiro de 2021.

2. O Requerente refere que está enquadrado no Regime Especial de Isenção, previsto no artigo 53.º do Código do IVA, tendo indicado o CIRS 1519 "outros prestadores de serviços".

3. Desde que iniciou a sua atividade o Requerente tinha apenas como cliente a (Empresa X irlandesa), Irlanda. Atualmente, tem um novo cliente - a (Empresa Y norueguesa), Noruega -, pelo que pretende esclarecer as eventuais diferenças de tratamento pelo facto deste novo cliente ser de fora da União Europeia.

4. Assim, em concreto, pretende esclarecer:

i. Se deve manter a atividade tal como está, ou se, por ter um cliente norueguês, tem de apresentar uma declaração de alterações e nela acrescentar um segundo CAE, e em caso afirmativo qual o CAE ou CIRS a fazer constar da mesma alteração;

ii. Caso a resposta seja no sentido de ser necessário apresentar uma declaração de alterações, quais os campos a assinalar no que toca ao facto de ser uma prestação "de serviços para fora da União Europeia";

iii. Como Youtuber, o serviço prestado consiste na preparação de vídeos que são colocados no site Youtube, aos quais é acrescentada publicidade, e numa base de quantidade de visualizações, tempo visualizado, e, ainda, dependendo do país onde ocorre a visualização, é pago o que, contabilisticamente, o serviço de contabilidade do Youtube apurar, sendo que o Requerente apenas acompanha os rácios globais e não tem qualquer controlo sobre o resultado apurado ou a apurar e do qual resulta o valor que recebe. Considerando o tipo atividade descrita, o Requerente pretende, assim, confirmar se o CIRS 1519 - "outros prestadores de serviços", indicado na declaração de início de atividade está correto, bem como se o novo negócio com o novo cliente norueguês, estará igualmente abrangido pelo CIRS 1519, ou se deve acrescentar outra atividade secundária. O Requerente esclarece que este novo cliente norueguês, pretende que, nos vídeos que produz e que coloca no Youtube, seja adicionada publicidade a uma aplicação informática da área de resultados de futebol. Mais refere, que o serviço prestado ao cliente norueguês é igual ao que já vinha prestando ao cliente irlandês (Empresa X). A diferença consiste no facto de, com a Empresa X, o Requerente não saber, antecipadamente, que

publicidade é acrescentada pelo Youtube. Pelo contrário, com o cliente norueguês, este recebe uma proposta do vídeo e, após aprovação, é dada luz verde para inserir, num dado momento do vídeo, a publicidade. Ou seja, as partes acordam, previamente à publicação do vídeo, o tempo da publicidade e o momento do vídeo em que a mesma entra, bem como o valor que a receber por este serviço.

iv. Caso exista a necessidade de alterar a atividade, acrescentando um CAE, relativo ao cliente Norueguês, e por este país não ser membro da UE, o Requerente pretende saber se se mantém a isenção ao abrigo do artigo 53.º do CIVA, ou se, pelo contrário, o por este novo negócio passa a ter de liquidar IVA nas suas operações e fazer retenção na fonte em IRS.

v. Finalmente, pretende esclarecer quais os artigos a indicar na fatura/recibo verde, relativos ao IVA e ao IRS, referindo que para a Empresa X tem colocado em IVA tem selecionado a opção "Regra da localização-art. 6º (regras específicas)", e para IRS "dispensa de retenção art.101º -B,n.º1,al. a) e b) do CIRS".

II - ENQUADRAMENTO

5. Antes de mais importa referir que o enquadramento das operações em sede de IRS, extravasa o âmbito de competências da Área de Gestão Tributária do IVA, pelo que deve ser efetuado pela área de imposto competente, no caso a Área de Gestão Tributária dos Impostos sobre o Rendimento.

6. No que diz respeito ao IVA, o artigo 32.º, n.º 1 do Código do IVA (CIVA) determina que sempre que se verificarem alterações de qualquer dos elementos constantes da declaração relativa ao início de atividade, o sujeito passivo deve entregar a respetiva declaração de alterações.

7. Analisadas as prestações de serviços descritas pelo Requerente, verifica-se que o está em causa é um novo cliente com sede, estabelecimento estável ou domicílio fora da União Europeia, mas as prestações de serviço consubstanciam-se na mesma atividade, não implicando, portanto, que seja aditada uma atividade secundária.

8. Assim, não se afigura, com os dados fornecidos, que exista a necessidade de entregar uma declaração que altere os elementos constantes da declaração de início de atividade apresentada em 22-01-2021.

9. Relativamente ao enquadramento das prestações de serviços descritas, e uma vez que as mesmas têm conexão com dois ordenamentos jurídicos, importa atender às regras de localização das prestações de serviços previstas no artigo 6.º, n.º 6 e seguintes do CIVA, a fim de determinar se as mesmas se consideram, ou não, localizadas em território nacional.

10. Nos termos da alínea a) do n.º 6 do referido artigo são localizadas em território nacional e, em consequência, nele tributáveis, as prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo dos referidos no artigo 2.º, n.º 5 do CIVA, 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.

11. E, nos termos da alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, são também localizadas e, por isso, tributáveis em território nacional, as prestações de serviços efetuadas a uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando 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.

12. Em resumo, resulta do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA que no caso de:

i. serviços prestados a um sujeito passivo [alínea a)] - a operação é localizada e tributada no local da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do adquirente dos serviços (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.

ii. serviços prestados a não sujeito passivo [alínea b)] - a operação é localizada e tributada no local da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do prestador dos serviços.

13. Esta regra geral comporta, contudo, várias exceções que são descritas nos n.ºs 7 a 12 do artigo 6.º em referência, tendo, cada uma delas, regras próprias de localização.

14. A prestação de serviços que consiste na preparação de vídeos que são "carregados" num determinado site, no caso o Youtube, e aos quais é acrescentada, pelo cliente, publicidade por parte do mesmo site (conteúdos publicitários de que o Requerente não tem conhecimento prévio), e cujo pagamento do serviço é apurado com base no número, tempo e local de visualização dos vídeos, não tem enquadramento em qualquer das regras específicas previstas nos n.ºs 7 a 12 do artigo 6.º do CIVA.

15. Do mesmo modo, não tem enquadramento em qualquer destas regras específicas, o serviço efetuado a um sujeito passivo com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio na Noruega, que consiste em fazer publicidade a uma aplicação informativa da área de resultados de futebol, recebendo o cliente norueguês uma proposta do vídeo e aprovando a inserção, num dado momento do mesmo vídeo, da publicidade, isto é, em que antecipadamente é, por ambas as partes, apurado o tempo da publicidade e o momento do vídeo em que a mesma entrará, bem como o valor a cobrar por este serviço.

16. Em ambas as situações o Requerente presta um serviço de publicidade, ainda que num dos casos tenha conhecimento prévio dos conteúdos inseridos nos seus vídeos e noutro não.

17. Conforme decorre da interpretação do artigo 6.º, n.º 6, alínea a) do CIVA, as prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos consideram-se localizadas e são tributadas no local da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do adquirente dos serviços, independentemente do local onde se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador.

18. Assim, considerando o exposto e uma vez que os clientes são, no caso em análise, em ambas as situações descritas, sujeitos passivos de IVA, as operações são abrangidas pela regra geral de localização prevista no artigo 6.º, n.º 6, alínea a) do CIVA, e os serviços consideram-se localizados e, por isso, são tributados no local da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do adquirente desses serviços, respetivamente, na Irlanda e na Noruega.

19. Relembramos que subsiste a obrigação de emissão de fatura por parte do

prestador dos serviços, na qual deve ser indicado o motivo justificativo da não liquidação do imposto: "IVA - autoliquidação [regra geral - artigo 6.º, n.º 6, alínea a)]".

20. Uma vez que o Requerente está enquadrado no Regime Especial de Isenção, previsto no artigo 53.º do CIVA, deve ter em consideração que, nos termos do artigo 58.º, n.º 1 do CIVA, deve cumprir o disposto nas alíneas b) e i) do n.º 1 do artigo 29.º e nos artigos 31.º, 32.º e 33.º todos do citado código.

21. Assim, conforme determina o artigo 29.º, n.º 1, alínea i) do CIVA, as operações cujo destinatário é um sujeito passivo com sede ou estabelecimento estável noutro Estado Membro da UE, como é o caso da Irlanda, e que não são tributadas em território nacional por aplicação da referida norma - artigo 6.º, n.º 6, alínea a) do CIVA -, são relevadas na declaração recapitulativa a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).

22. Considerando o enquadramento do Requerente, a referida declaração deve ser enviada, por transmissão eletrónica de dados, até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que respeitam as operações, nos termos do artigo 30.º, n.º 1 do RITI. Esta declaração apenas é enviada nos períodos em que se verifica que foram realizadas as operações em referência.

23. No preenchimento da declaração recapitulativa o Requerente deve, na coluna (5) do quadro 04, identificar estas operações com o código 5.

24. Verifica-se, por consulta às declarações recapitulativas entregues, que apenas foi enviada a declaração relativa ao mês 04/2021 - identificada com o número 466781424 - no dia 10-05-2021.

25. Tendo sido consultadas, no corrente mês de maio, as faturas emitidas no Portal das Finanças, conclui-se, dos dados daí recolhidos, que se encontravam em falta as declarações recapitulativas relativas aos meses de janeiro, fevereiro e março.

26. No que concerne às faturas já emitidas pelo Requerente verificamos o seguinte:

i. Na fatura-recibo n.º 1, emitida em 22-01-2021, no valor de €3.644,16, cujo destinatário dos serviços é a ((Empresa X irlandesa)), Irlanda, a descrição do serviço foi "Pagamento dos bens ou dos serviços" e foi indicado como motivo justificativo da não liquidação de imposto: "IVA-regime de isenção (artigo 53.º)";

ii. Na fatura-recibo n.º 2, emitida em 24-02-2021, no valor de €2.268,60, tendo igualmente como destinatário dos serviços a (Empresa X irlandesa), Irlanda, e com a mesma descrição dos serviços, foi indicado como motivo justificativo da não liquidação de imposto: "Regras de localização - artigo 6.º [regras específicas]";

iii. Na fatura-recibo n.º 3, emitida em 23-03-2021, no valor de €3.590,89, tendo o mesmo destinatário que as anteriores, com a mesma descrição dos serviços e como motivo justificativo da não liquidação de imposto foi indicado: "Regras de localização - art.º 6.º [regras específicas]";

iv. Na Fatura-recibo n.º 4, emitida em 08-04-2021, no Valor de €1.015,33, o destinatário dos serviços foi a (Empresa Y norueguesa), Noruega, a

descrição do serviço foi "Pagamento dos bens ou dos serviços" e foi indicado como motivo justificativo da não liquidação de imposto: "IVA-regime de isenção (artigo 53.º)",

v. Fatura-recibo n.º 5, emitida em 22-04.2021, no valor de €3.000,91, tendo como destinatário dos serviços a (Empresa X irlandesa), Irlanda, a descrição do serviço foi "*Pagamento dos bens ou dos serviços*" e foi indicado como motivo justificativo da não liquidação de imposto: "*Regras de localização - artigo 6.º [regras específicas]*".

27. O motivo justificativo da não liquidação do imposto indicado em cada uma das 5 faturas emitidas está incorreto. Conforme esclarecido no ponto 18 desta informação, estão em causa operações não localizadas e, como tal, não tributadas em Portugal, por aplicação do artigo 6.º, n.º 6, alínea a) do CIVA, razão pela qual a justificação para a não liquidação do imposto que deve constar na fatura é: "*IVA - autoliquidação [regra geral - artigo 6.º, n.º 6, alínea a)]*".

28. Verificando-se que as 5 faturas identificadas no ponto 26 foram incorretamente emitidas, o Requerente deve proceder à sua anulação e substituir por novas faturas nas quais deve ser indicado o correto motivo justificativo da não liquidação de IVA (1).

29. Além de indicar o correto motivo justificativo da não liquidação de IVA, nestas novas faturas a emitir devem ser preenchidos todos os campos, bem como ser feita referência (no campo da descrição da fatura) ao número das faturas substituídas, data a que respeitam e o motivo da emissão da nova fatura. Recordamos, igualmente, que no campo destinado à descrição dos factos deve ser colocada uma descrição pormenorizada do serviço ou do bem transmitido e não simplesmente "*Prestação de Serviços ou Transmissão de Bens*", nas duas situações que são colocadas no presente pedido pode ser indicado, por exemplo, "*produção de videos*".

III - CONCLUSÃO

Em conclusão e respondendo concretamente às questões colocadas:

i. Relativamente à necessidade de entrega de uma declaração de alterações, em face das operações descritas, não se afigura necessário apresentar qualquer declaração, uma vez que os serviços prestados, apesar de algumas diferenças de procedimento, se traduzem, objetivamente, em ambos os casos, em serviços de publicidade.

ii. Considerando o tipo de atividades desenvolvidas e os adquirentes identificados, quer estes sejam ou não comunitários, não têm influência no atual enquadramento do Requerente no Regime Especial de Isenção previsto no artigo 53.º do CIVA.

iii. Salientamos, contudo, que, nos termos do artigo 58.º n.º 2 do CIVA, quando deixarem de se verificar as condições de aplicação do regime de isenção em referência, os sujeitos passivos são obrigados a apresentar a declaração de alterações prevista no artigo 32.º, nos seguintes prazos:

a) Durante o mês de janeiro do ano seguinte àquele em que tenha sido atingido um volume de negócios superior a 12.500€;

b) No prazo de 15 dias a contar da fixação definitiva de um rendimento tributável do IRS baseado em volumes de negócios superiores àqueles

limites;

c) No prazo de 15 dias a contar do momento em que se deixar de verificar qualquer das demais circunstâncias referidas no n.º 1 do artigo 53.º do CIVA.

iv. Uma vez que estão em causa prestações de serviços que, nos termos do artigo 6.º, n.º 6 alínea a) do CIVA, não são localizadas e, como tal, não são tributadas em território nacional, o motivo justificativo da não liquidação de imposto que deve constar nas faturas é *"IVA - autoliquidação [regra geral - artigo 6.º, n.º 6, alínea a)]"*.

(1) *"IVA - autoliquidação [regra geral - artigo 6.º, n.º 6, alínea a)]"*.