

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 6.º.
- Assunto: Localização de operações - Prestações de serviços por via electrónica.
- Processo: nº 1482, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-01-20.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...**A**...», presta-se a seguinte informação.
1. O requerente "(...) criou e desenvolve uma página Web (...)" que "(...) integra um jogo online" cujo acesso é gratuito "(...) ou, em alternativa, mediante uma subscrição paga, a qual permite o acesso a funcionalidades complementares".
 2. Assim, "No âmbito de tais funcionalidades complementares, o Requerente presta serviços a clientes (particulares e não particulares) residentes: - em Portugal; - nos demais países da União Europeia; e, ainda - fora da União Europeia".
 3. Para a emissão das facturas ou documentos equivalentes respeitantes a tais operações "(...) como é corrente em qualquer serviço prestado online, os elementos de facturação são fornecidos pelos próprios clientes, mediante um formulário disponibilizado no próprio site. (...)" .
 4. Assim, pretende o sujeito passivo saber se "(...) nos serviços prestados a clientes (particulares e não particulares) residentes fora da União Europeia deve emitir as respectivas facturas e os competentes recibos em função dos elementos fornecidos pelos clientes e constantes do respectivo no formulário ou se existe necessidade de algum elemento de prova extra, para comprovativo e validação dos dados fornecidos (em caso afirmativo, requer ainda a indicação dos procedimentos e elementos de prova a efectuar e realizar em concreto, no âmbito de tais operações)".
 5. Antes de mais importa referir que as operações supra referidas se enquadram na "Lista exemplificativa de prestações de serviços por via electrónica" a que se refere o anexo D ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), mais concretamente no respectivo nº 4. Consubstanciam, assim, "serviços prestados por via electrónica".
 6. As regras de aplicação territorial do imposto encontram-se definidas no artº 6.º do CIVA que, face à nova redacção dada pelo Decreto-Lei nº 186/2009, de 12 de Agosto, passou a contemplar no seu nº 6 duas regras gerais de localização das prestações de serviços, que se diferenciam em função do adquirente.
 7. Nestes termos:
 - i) Se o adquirente dos serviços prestados por via electrónica for um sujeito passivo de IVA em território nacional a localização/tributação da operação é, nos termos da alínea a) do nº 6 do artº 6º do CIVA, no território nacional;

ii) Se o adquirente dos referidos serviços for sujeito passivo sediado na União Europeia a localização/tributação da operação é, nos termos da alínea a) do n.º 6 do art.º 6.º do CIVA (a contrário), no lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente;

iii) Caso o adquirente dos serviços prestados por via electrónica seja sujeito passivo sediado fora da União Europeia a operação não é tributada na Comunidade [alínea a) do n.º 6 do art.º 6.º do CIVA (a contrário)];

8. Quando o adquirente dos serviços prestados por via electrónica for um particular, a localização/tributação das referidas operações é efectuada em função do respectivo domicílio. Assim, se o adquirente for um particular domiciliado na União Europeia a operação é localizada/tributada no território nacional (alínea b) do n.º 6 do art.º 6.º do CIVA). Contudo, se o adquirente do serviço for um particular domiciliado fora da União Europeia a operação não é localizada nem tributada na Comunidade (alínea d) do n.º 11 do art.º 6.º do CIVA).

9. Assim, por um lado, de acordo com o disposto na alínea c) do item III do ofício-circulado n.º 30115 de 2010/12/29 desta Direcção de Serviços, e sem prejuízo das alíneas a) e b) consideram-se sujeitos passivos de IVA "Qualquer pessoa, singular ou colectiva, estabelecida fora do território da Comunidade, pela aquisição ou fornecimento de serviços a entidades com sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, que faça prova dessa qualidade, nomeadamente, através da apresentação de um numero 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 Directiva, emitido pelas autoridades fiscais competentes, confirmando que o adquirente exerce uma actividade económica."

10. Por outro lado, tendo por base, ainda, o teor do citado ofício-circulado, mais concretamente o item IV, no qual se redigem os conceitos em que se baseia o uso das expressões sede, estabelecimento estável ou domicílio, a partir do qual, ou para o qual os serviços são prestados, para efeitos da aplicação das regras estabelecidas no art.º 6.º do CIVA, *"O lugar do domicílio de uma pessoa singular, quer seja ou não sujeito passivo do imposto, é o endereço constante do registo nacional da população ou de um registo público similar ou, na falta de tal registo, o endereço comunicado às autoridades fiscais. No caso nacional, o lugar do domicílio é o endereço constante do respectivo Numero de Identificação Fiscal"*.

11. O requerente, enquanto sujeito passivo de IVA sediado em território nacional está obrigado, conforme determina a alínea b) do n.º 1 do art.º 29.º do CIVA, a emitir factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como são definidas nos art.ºs 3.º e 4.º do mesmo Código, bem como pelos pagamentos que lhe sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços, independentemente da localização/tributação da operação ou da qualidade do adquirente (sujeito passivo de imposto ou particular, sediado ou domiciliado em território da comunidade ou fora deste território).

12. Efectivamente, ainda que a prestação de serviços não seja localizada, para efeitos de tributação, no território nacional, conforme referido anteriormente, subsiste a obrigação de emissão de factura ou documento equivalente, como suporte das operações efectuadas, em forma legal, com menção dos elementos a que se refere o nº 5 do artigo 36º do CIVA, nomeadamente do motivo justificativo da não aplicação de imposto, mediante aposição da menção "Operação não localizada no território nacional".

13. Deste modo, o requerente deve proceder ao enquadramento, em sede de IVA, dos serviços prestados a clientes residentes fora da União Europeia de acordo com os números 9 e 10 da presente informação. Assim, caso os adquirentes dos serviços declarem ser sujeitos passivos, devem dessa qualidade fazer prova na forma prescrita nos referidos pontos. Sendo particulares ou não sujeitos passivos, o requerente deve atender aos elementos fornecidos pelos clientes e indicados no formulário disponibilizado para o efeito.

14. Finalmente, uma vez que, tanto os elementos de prova da qualidade de sujeito passivo, como os elementos constantes do formulário referido no ponto anterior devem ser considerados elementos de suporte à emissão das facturas ou documentos equivalentes, devem os mesmos ser arquivados e conservados em boa ordem durante os 10 anos civis subsequentes, em conformidade com o disposto no artº 52º CIVA.