

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º; *alínea l) do n.º 11 do artigo 6.º*; alínea a) do n.º 1 do artigo 14º do CIVA; n.º 8 do artigo 29º
- Assunto: Localização de operações - Comercialização do software através de um serviço online, para países 3º.s - Comercialização do software em suporte físico, através de cd, para países 3º.s.
- Processo: n.º 2625, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-10-02.
- 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.

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. A requerente solicita informação vinculativa sobre o enquadramento em IVA das operações que pretende realizar, e que se substanciam na aquisição de software no mercado nacional, para posterior comercialização para países terceiros.
2. Refere que o software irá ser comercializado em dois formatos:
 - i) utilização da rede informática, sem corporização física, ou seja através de um serviço "online", situação que pensa enquadrar-se no n.º 11 da alínea l) do artigo 6º do CIVA;
 - ii) venda em suporte físico, através de CD ou formato similar, situação que entende enquadrar-se na alínea a) do n.º 1 do artigo 14º do Código do IVA.
3. Solicita ainda esclarecimento quanto à necessidade da obtenção de documentos comprovativos da exportação, nomeadamente na situação em que não existe suporte físico.

ENQUADRAMENTO LEGAL DA SITUAÇÃO

A) COMERCIALIZAÇÃO DO SOFTWARE ATRAVÉS DE UM SERVIÇO ONLINE

4. Segundo o disposto no n.º 1 do artigo 4º do CIVA, o conceito de prestação de serviços tem um carácter residual, abrangendo todas as operações decorrentes da actividade económica do sujeito passivo que não sejam definidas como transmissões de bens, importações de bens ou aquisições intracomunitárias.
5. Face ao referido conceito, a comercialização do software através de um serviço online, consubstancia uma prestação de serviços sujeita a imposto e dele não isenta.
6. De acordo com as regras gerais de localização das prestações de serviços,

previstas no n.º 6 do artigo 6.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), que se diferenciam em função do adquirente, as prestações de serviços consideram-se tributáveis em território nacional quando efectuadas a: *"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; b) Uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados."*

7. Todavia, estas regras comportam várias excepções descritas nos nºs 7 a 12, do mesmo artigo 6.º, tendo cada uma das excepções, regras próprias de localização.

8. Uma dessas excepções está contemplada na alínea l) do nº 11 do artigo 6º do CIVA, ao estabelecer que, não tem aplicação o disposto na alínea b) do nº 6 do mesmo artigo, "as prestações de serviços por via electrónica, nomeadamente as descritas no anexo D", quando o adquirente for um não sujeito passivo estabelecido ou domiciliado fora da comunidade.

9. De referir que o anexo D ao Código do IVA, contém uma lista exemplificativa dos serviços prestados por via electrónica, considerando-se como tais:

- O fornecimento de sítios informáticos;
- A domicilição de páginas Web;
- A manutenção à distância de programas e equipamentos;
- O fornecimento de programas e respectiva actualização;
- O fornecimento de imagens, textos e informações;
- A disponibilização de bases de dados;
- O fornecimento de música, filmes e jogos, incluindo jogos de azar e a dinheiro; - O fornecimento de emissões ou manifestações políticas, culturais, artísticas, desportivas, científicas ou de lazer;
- A prestação de serviços de ensino à distância.

De referir ainda que, sendo uma lista com carácter meramente exemplificativo, o conjunto de serviços prestados por via electrónica, não se esgota naturalmente naqueles, abrangendo de um modo geral todas as operações consideradas face ao Código como prestação de serviços na acepção do artigo 4.º do CIVA e ainda as que envolvem entregas de bens efectuadas no âmbito do denominado comércio electrónico "on-line".

10. Face ao exposto, a operação que o requerente refere, utilização da rede informática para a comercialização do software, consubstancia uma prestação de serviços via electrónica realizada a adquirentes estabelecidos ou domiciliados fora da Comunidade.

11. Atentas as regras de localização definida no artigo 6.º do Código do IVA, e referidas no ponto 6 desta informação, é essencial saber da qualidade do adquirente dos serviços.

12. Atendendo a que o requerente apenas menciona que o software se destina a ser utilizado em países não pertencentes à União Europeia, informa-se em seguida, sobre a localização dos serviços prestados por "via electrónica", quando se trate de **i)** adquirentes sujeitos passivos fora da União Europeia, ou de **ii)** adquirentes particulares fora da União Europeia.

1) Serviços prestados via electrónica a sujeitos passivos fora da união europeia

13. Às prestações de serviços em apreço, é aplicável, à contrario, a regra geral constante da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, ou seja, a tributação ocorre no lugar onde o adquirente tenha a sua sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio fiscal para o qual os serviços são prestados. Consequentemente, não são localizados/tributados no território nacional.

14. Apesar da operação não ser tributada em território nacional, subsiste a obrigação, por parte de prestador de serviços, de emissão de factura, sob a forma legal, com menção dos elementos a que se refere o n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, designadamente do motivo justificativo da não aplicação de imposto, mediante aposição do seguinte: *"Operação não localizada no território nacional ao abrigo da al. a), do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, à contrario"*.

15. Os serviços prestados em causa, devem ser declarados no quadro 06 campo 8 da declaração periódica do imposto, a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 29º do CIVA.

2) Serviços prestados por via electrónica a particulares fora da união europeia

16. Nestes casos, não obstante o prestador ter no território nacional, a sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços são prestados, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade e não seja sujeito passivo, é afastada a regra geral constante da alínea b) do n.º 6 do artigo 6º do CIVA, aplicando-se-lhe a alínea l) do n.º 11 do mesmo artigo. Face à citada disposição legal, tais prestações de serviço não se consideram localizadas/ tributadas em território nacional.

17. Conforme referido no ponto 13 desta informação, apesar da operação não ser tributada em território nacional, subsiste a obrigação por parte de prestador de serviços de emissão de factura, sob a forma legal, com menção dos elementos a que se refere o n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, designadamente do motivo justificativo da não aplicação de imposto, neste caso, mediante aposição do seguinte: *"Operação não localizada no território nacional ao abrigo da alínea l) do n.º 11 do artigo 6.º CIVA"*.

18. Os serviços prestados em causa devem ser declarados no quadro 06 campo 8 da respectiva declaração periódica.

B) COMERCIALIZAÇÃO DO SOFTWARE EM SUPORTE FÍSICO, ATRAVÉS DE CD

19. De harmonia com o artigo 3º do CIVA, considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

20. Tratando-se no caso em análise da venda de software em suporte físico,

a mesma consubstancia uma transmissão de bens para efeitos do artigo 3º do CIVA.

21. Por sua vez, determina a alínea a) do nº 1 do artigo 14º do CIVA que estão isentas de imposto as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste.

22. Face ao exposto, a venda de software em suporte físico, para países terceiros, consubstancia uma exportação, isenta ao abrigo da citada disposição legal.

23. No entanto, de acordo com o nº 8 do artigo 29º do Código do IVA, " *As transmissões de bens e as prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) a j), p) e q) do n.º 1 do artigo 14.º e das alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 15.º devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados ou, não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhes irá ser dado.*

24. De salientar que este dispositivo legal é uma condição de funcionamento das isenções a que se referem os artigos 14º e 15º do Código do IVA, pelo que a falta de observância desta condição torna exigível o imposto. Aquela disposição visa, antes de mais, acautelar a fraude fiscal, dado estar-se na presença de uma situação de não liquidação de imposto, a qual reveste carácter excepcional no domínio do imposto sobre o valor acrescentado.

25. Aliás, o nº 9 do citado artigo 29º estabelece que a falta dos documentos comprovativos referidos no nº 8 determina a obrigação para o transmitente dos bens ou prestador dos serviços de liquidar o imposto correspondente.

CONCLUSÃO

26. As operações em causa consubstanciam prestações de serviços via electrónica às quais são aplicadas as seguintes regras: **i)** Sendo prestadas a sujeitos passivos fora da união Europeia, tem aplicação a regra geral estabelecida na alínea a) do artigo 6º do CIVA (à contrário); **ii)** sendo prestadas a particulares fora da União Europeia, tem aplicação a regra de excepção a que se refere a alínea l) do nº 11 do citado artigo 6º. Não se tratando de nenhuma das situações elencadas no nº 8 do artigo 29º do CIVA, o requisito exigido nesta disposição legal não tem aplicação ao caso concreto.

27. Quanto à venda de software em suporte físico, expedido ou transportado para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste, consubstancia uma transmissão de bens isenta ao abrigo da alínea a) do nº 1 do artigo 14º do CIVA. Neste caso, o vendedor deve estar habilitado com prova justificativa da isenção, de acordo com o nº 8 do artigo 29º do mesmo Código.