

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA
Artigo: 6º
Assunto: Localização de operações – Prestações de serviços – Consultoria – Formação - Software
Processo: nº 4061, por despacho de 2013-01-30, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral.
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.

I - DO PEDIDO

1. Vem o Exponente solicitar esclarecimentos sobre a obrigação, ou não, de liquidar IVA relativamente às prestações de serviços que efetua para empresas sediadas na União Europeia, para empresas sediadas fora da União Europeia e para empresas sediadas nos Açores, tendo em conta as seguintes situações:

- "Prestação efetuada pela «A...» para empresas sediadas na U.E.:
 - a) serviços de consultoria: isento de iva ao abrigo do artº6º, nº6 a) (à contrario).
 - b) formação dada em países da U.E.: isento de iva ao abrigo do artº6º, nº 6 a) (à contrario. Mencionamos na fatura a cidade onde foi dada a formação.
 - c) formação dada na nossa empresa: isento de iva ao abrigo do artº6º, nº 6 a) (à contrario).
 - d) Venda de software feito pela «A...» isento de iva ao abrigo do artº6º, nº 6 a) (à contrario).
- Prestação de serviços efetuada pela «A...» para empresas sediadas fora da U.E.:
 - a) serviços de serviços de consultoria: isento de iva ao abrigo do artº6º, nº6 b) e nº 11 c).
 - b) formação dada em países fora da U.E.: isento de iva ao abrigo do artº6º, nº 6 b) e nº 9 f). Mencionamos na fatura a cidade onde foi dada a formação.
 - c) formação dada na nossa empresa: iva a 23%, artº6º, nº 6 b) e nº 11 d).
 - d) venda de software feito pela «A...» isento de iva ao abrigo do artº6º, nº 6 b) e nº 11 d).
- Prestação de serviços efetuada pela «A...» para empresas sediadas nos Açores:
 - a) serviços de serviços de consultoria: iva a 16%.

- b) formação dada nos Açores.: iva a 16%.
- c) formação dada na nossa empresa: iva a 16%.
- d) venda de software feito pela Actuarial: iva a 16%".

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

Das regras de localização do art. 6º do CIVA

2. Face à questão colocada, afigura-se importante saber que as regras de aplicação territorial do imposto sobre o valor acrescentado se encontram definidas no art.6º do CIVA.

3. O Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2010, veio transpor o art. 2.º da Diretiva n.º 2008/8/CE, do Conselho, e a Diretiva n.º 2008/9/CE, do Conselho, ambas de 12 de fevereiro de 2008, bem como a Diretiva n.º 2008/117/CE, do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativas ao sistema comum do IVA, alterando-se, em conformidade, o Código do IVA (CIVA).

4. As alterações fundamentais deste diploma reportam-se às regras de localização das prestações de serviços previstas no art. 6.º do CIVA, passando a existir duas regras gerais seguir indicadas, definidas pelas alíneas a) e b) do nº 6 daquele artigo, sem prejuízo das exceções aplicáveis às operações descritas nos números seguintes do mesmo artigo: 1ª) Uma para as prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos, sendo que a tributação é efetuada no lugar onde o adquirente tem a sede, o estabelecimento estável ou o domicílio; 2ª) E outra para as prestações de serviços efetuadas a não sujeitos passivos, sendo o lugar de tributação o da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador de serviços.

5. As regras acabadas de definir, comportam, determinadas exceções, algumas das quais são comuns às regras gerais, enquanto as outras são específicas das operações entre sujeitos passivos e não sujeitos passivos (nº 7 a 12 do artigo 6º do CIVA).

6. Relativamente aos serviços de consultadoria e de formação, independentemente do lugar onde os mesmos são realizados, são localizados/tributados no lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente, desde que o adquirente seja sujeito passivo da União Europeia ou sujeito passivo estabelecido em país terceiro.

7. Assim, as referidas prestações de serviços não são tributadas no território nacional, quando o adquirente dos mesmos, seja um sujeito passivo, devidamente registado, para efeitos de IVA, noutro Estado membro ou em país terceiro, aplicando -se a regra geral, à contrário [al. a) do nº 6 do art6º do CIVA].

III - O CASO CONCRETO

8. Enquadramento dos serviços de consultadoria e formação:

- a) Adquirentes: sujeitos passivos noutros Estados membros e sujeitos passivos sediados em países terceiros; Prestador: sujeito passivo estabelecido no território nacional.

Nestes termos, a prestação de serviços de consultadoria e formação realizada entre dois sujeitos passivos, não se enquadrando em nenhuma das exceções / derrogações descritas nos n.º 7 a 12, aplica-se a regra contida na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA à contrario sensu, sendo a operação considerada tributada no local da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do adquirente, para qual os serviços são prestados (quer seja da Comunidade ou fora da Comunidade). Como tal, o prestador de serviços português não deve liquidar IVA. Ainda assim, subsiste a obrigação de emissão de fatura de suporte das operações, em forma legal, com menção dos elementos a que se refere o n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, nomeadamente do motivo justificativo da não aplicação de imposto.

b) Adquirentes: sujeitos passivos estabelecidos nas Regiões Autónomas;
Prestador: sujeito passivo estabelecido no território do Continente.

Relativamente aos serviços de consultadoria e de formação que tenham lugar no Regiões Autónomas dos Açores e Madeira, e em conformidade com o disposto no n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de agosto, "as operações tributáveis considerar-se-ão localizadas no Continente ou nas regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, de acordo com os critérios do artigo 6.º do Código do IVA, com as devidas adaptações".

Assim, e para efeitos da determinação da taxa aplicar às operações sujeitas a IVA, consideram-se operações efetuadas no continente ou nas Regiões Autónomas, de acordo com os critérios referidos no artigo 6.º do Código do IVA, com as devidas adaptações. Quando os destinatários do serviço de consultadoria são sujeitos passivos residentes nas Regiões Autónomas, decorre do disposto na alínea a), do n.º 6, do artigo 6.º, do Código do IVA em conjugação com o n.º 3 do art.1º do DL n.º 347/85, que os serviços em causa consideram-se efetuados naquelas Regiões, sendo tributadas às taxas previstas nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 18.º do Código do IVA.

9. Enquadramento da "Venda de software"

Adquirentes: sujeitos passivos sediados dentro e fora da União Europeia e sujeitos passivos sediados nos Açores.

Quanto ao conceito de serviços prestados por via eletrónica importa reter que o Decreto-Lei n.º 130/2003 considera como serviços prestados por via eletrónica os serviços referidos no Anexo D do CIVA, considerando-se como tais:

- O fornecimento de sítios informáticos;
- A domiciliação de páginas Web;
- A manutenção à distância de programas e equipamentos;
- O fornecimento de programas e respetiva atualização;
- 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.

Sendo uma lista com carácter meramente exemplificativo, o conjunto de serviços prestados por via eletrónica não se esgota naturalmente naqueles, abrangendo todos aqueles que caíam no âmbito do conceito constante do art.7º do Regulamento de Execução (EU) nº 282/2011, do Conselho de 2011.03.15.

Nestes termos, caso estejam em causa prestações de serviços por via eletrónica, nomeadamente as descritas no anexo D, a questão prende - se também com as regras de localização das operações que se encontram definidas no art.º 6º do CIVA. Assim, a aquisição de software via download por um sujeito passivo, agindo nessa qualidade, constitui uma prestação de serviços por via eletrónica que, por não se enquadrar em nenhuma das regras especiais referidas, cai no âmbito de aplicação da regra geral constante do art. 6º, nº 6 a), considerando-se a operação localizada/tributada no lugar da sede ou estabelecimento estável do adquirente, para o qual os serviços são prestados.

Ainda assim, subsiste a obrigação de emissão de fatura suporte das operações, 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 ""Autoliquidação" por força da alteração ao nº 13 do art.36º do CIVA (D.L. nº 197/2012, de 24 de agosto). Por outro lado, também não se localiza em território nacional, não sendo, portanto, aqui tributada [al. a) do nº6 do art. 6º], a "venda" de software por via eletrónica para países terceiros, sendo o prestador dos serviços um sujeito passivo nacional e o adquirente dos serviços um sujeito passivo com sede num país terceiro.

A "venda" de software para a Região Autónoma dos Açores, face às regras de localização das operações e serviços tributáveis já anteriormente enunciadas, não é objeto de nenhuma regra de localização específica. Assim, sendo os destinatários sujeitos passivos na Região Autónoma da Açores, os serviços em causa não se consideram efetuados no continente, mas na Região Autónoma dos Açores (por aplicação da al. a) do nº 6 do art.6º, conjugado com o nº 3 do D.L. nº 347/85), sendo sujeitos a IVA à taxa de 16 %, nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 18.º do Código do IVA.

Nas demais situações, em que se esteja perante serviços prestados por via eletrónica, tendo como destinatários não sujeitos passivos do imposto estabelecidos em países terceiros, a venda do referido software não é considerada efetuada em território nacional. Ainda que o prestador dos serviços disponha de sede, estabelecimento estável ou domicílio em Portugal, sendo o destinatário dos mesmos, um não sujeito passivo domiciliado fora da Comunidade, a operação não é tributada no território nacional, nos termos da alínea I) do nº 11 do art. 6º do CIVA.

Contudo, se os destinatários dos referidos serviços forem não sujeitos passivos estabelecidos no território nacional ou na União Europeia, a regra que se aplica é a da alínea b) do nº 6 do art.6º do CIVA.