AT autoridade tributária e aduaneira

ÁREA DE GESTÃO TRIBUTÁRIA-IVA

Ofício Circulado N.º: 30165 2014-12-26
Entrada Geral:
N.º Identificação Fiscal (NIF): 770 004 407
Sua Ref.ª:
Técnico:

Exmos. Senhores
Subdiretores-Gerais
Diretores de Serviços
Diretores de Finanças
Diretores de Alfândegas
Chefes de Equipas Multidisciplinares
Chefes dos Serviços de Finanças
Coordenadores das Lojas do Cidadão

Assunto: IVA – NOVAS REGRAS DE LOCALIZAÇÃO APLICADAS AOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES, RADIODIFUSÃO E TELEVISÃO E SERVIÇOS PRESTADOS POR VIA ELETRÓNICA, EFETUADOS A NÃO SUJEITOS PASSIVOS – ARTIGO 6.º DO CIVA

O Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de outubro, transpõe para a ordem jurídica interna o disposto no artigo 5.º da Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA), relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), no que respeita ao lugar das prestações de serviços.

A transposição do disposto no citado artigo 5.º da Diretiva 2008/8/CE implica uma nova redação do artigo 6.º do Código do IVA (CIVA), alterando a regra de localização aplicável às prestações de serviços de telecomunicações, serviços de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, efetuadas a não sujeitos passivos.

O presente oficio-circulado pretende esclarecer o âmbito de aplicação das regras de localização introduzidas no artigo 6.º do CIVA pelo Decreto-Lei n.º 158/2012, de 24 de outubro, em conjugação com o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011[1].

PARTE I – Alterações ao Código do IVA

I – Âmbito

1. A partir de 1 de janeiro de 2015 a regra de localização das prestações de serviços de telecomunicações, serviços de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos do imposto, passa a basear-se no critério do lugar de estabelecimento ou domicílio do adquirente.

[1] Na redação dada pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013, de 7 de outubro de 2013, que pode ser consultado no Portal das Finanças na página: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/uniao_europeia/regulamentos/. Os Regulamentos de Execução (UE) da Comissão e do Conselho são obrigatórios em todos os seus elementos e diretamente aplicáveis em todos os Estados membros.

MOD. 52.4

2. No entanto, o legislador nacional decidiu acolher a possibilidade prevista na alínea b) do artigo 59.º-A da Diretiva do IVA, segundo a qual a referida regra pode ser afastada nas situações em que, não estando o adquirente dos serviços estabelecido ou domiciliado na Comunidade, a exploração ou utilização efetiva daqueles serviços ocorre na Comunidade.

3. São alteradas várias disposições do artigo 6.º do CIVA, visando assegurar o seguinte:

– os serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e os serviços por via eletrónica prestados a não sujeitos passivos, estabelecidos ou domiciliados na Comunidade, são localizados no Estado membro de estabelecimento ou domicílio do adquirente, independentemente do local onde se encontre estabelecido o prestador;

– os referidos serviços, prestados a não sujeitos passivos estabelecidos ou domiciliados fora da Comunidade, não são localizados no território da Comunidade;

– não obstante, em observância do critério da exploração ou utilização efetiva, alguns dos serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e os serviços por via electrónica prestados a adquirentes estabelecidos ou domiciliados fora da Comunidade, são tributados no território nacional quando aqui forem efetivamente utilizados e o prestador estiver estabelecido neste território;

– mantém-se o critério de localização das prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio no território da Comunidade, para o qual os serviços são prestados (operações B2B/localizadas no Estado membro do adquirente)[2].

II – Alterações introduzidas

Artigo 6.º do Código do IVA

4. São aditadas as alíneas h) aos n.ºs 9 e 10 e alterada a alínea d) do n.º 12, bem como os n.ºs 14 e 15, cuja redação anterior se encontrava revogada.
Simultaneamente, são revogadas as alíneas i), j) e l) do n.º 11.

5. Note-se que as alíneas h) dos n.ºs 9 e 10 se aplicam exclusivamente a situações em que os adquirentes dos serviços não são sujeitos passivos (operações B2C)[3].
Por seu lado, a alínea d) do n.º 12 aplica-se a todos os adquirentes que se encontrem estabelecidos ou domiciliados fora da Comunidade, independentemente da sua natureza (operações B2B e operações B2C).

6. Assim, as disposições alteradas do artigo 6.º do Código do IVA passam a ter a seguinte redação:

6.1 Números 9 e 10, alíneas h)

6.1.1 Os números 9 e 10 do artigo 6.º afastam a regra geral de localização estabelecida na alínea b) do n.º 6 do mesmo artigo, considerando localizadas ou não localizadas no território

[2] Business to business.
[3] Business to consumer.

nacional, respetivamente, certas operações efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos, independentemente do local a partir do qual os serviços são prestados.

A alínea h) do n.º 9 tem a seguinte redação: "*h) Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território nacional*".

Estas prestações de serviços não são, assim, tributadas no território nacional quando o adquirente, não sujeito passivo de imposto, não seja nele estabelecido ou domiciliado, ainda que o prestador aqui tenha a sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio a partir do qual preste os serviços.

6.1.2 A alínea h) do n.º 10 tem a seguinte redação: "*h) Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada no território nacional*".

Estes serviços são tributados no território nacional quando o adquirente, não sujeito passivo de imposto, seja aqui estabelecido ou domiciliado, independentemente do local da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio, a partir do qual os serviços são prestados.

6.2 N.º 12, alínea d)

Esta alínea passa a ter a seguinte redação: "*d) Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, cujo destinatário seja uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade, 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 sejam prestados, e a utilização e exploração efetivas desses serviços tenham lugar no território nacional*".

Esta norma acolhe a faculdade prevista no artigo 59.º-A da Diretiva do IVA (regra da utilização e exploração efetivas dos serviços), segundo a qual os Estados membros podem considerar como localizados no seu território os serviços prestados por um sujeito passivo que nele tenha a sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio a partir do qual os presta, quando o consumo desses serviços ocorra efetivamente no seu território e o adquirente, sendo sujeito passivo, ou não, se encontra estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade.

6.3 Números 14 e 15

É aditada a seguinte redação aos números 14 e 15:

"*14 - Para efeitos da alínea d) do n.º 12, considera-se que a utilização e exploração efetivas ocorrem no território nacional em situações em que a presença física neste território do destinatário direto dos serviços seja necessária para a prestação dos mesmos, nomeadamente, quando os mesmos sejam prestados em locais como cabines ou quiosques telefónicos, lojas abertas ao público, átrios de hotel, restaurantes, cibercafés, áreas de acesso a uma rede local sem fios e locais similares.*

15 - Sendo o destinatário dos serviços uma pessoa que não seja um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, para além das situações abrangidas pelo número anterior, considera-se que a utilização e exploração efetivas ocorrem no território nacional quando se situar neste território o local em que aquele disponha de uma linha fixa instalada, o local a que pertença o indicativo da rede móvel de um módulo de identificação de assinante (cartão SIM), ou o local em que esteja situado um descodificador ou dispositivo similar ou, sendo este local desconhecido, para onde tenha sido remetido um cartão de visualização, através dos quais os serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão ou os serviços por via eletrónica sejam prestados".

Os números 14 e 15 visam clarificar a abrangência da alínea d) do n.º 12, estabelecendo critérios de aplicação da regra da utilização e exploração efetivas dos serviços, quando o adquirente seja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade. São adotados, designadamente, os critérios aplicáveis às presunções do lugar onde se encontra estabelecido ou domiciliado o adquirente, constantes do artigo 24.º-A e das alíneas a) a c) do artigo 24.º-B, ambos do Regulamento 282/2011.

Note-se que o n.º 14 se aplica independentemente da qualidade do adquirente (B2B e B2C) enquanto o n.º 15 se aplica apenas a adquirentes que não sejam sujeitos passivos (B2C).

A transposição destes critérios para o Código do IVA torna definitivas as respetivas presunções, nas operações em que o adquirente não se encontra estabelecido ou domiciliado na Comunidade (isto é, no âmbito de aplicação do artigo 59.º-A da Diretiva do IVA), afastando a possibilidade de o prestador dos serviços as poder ilidir. Esta nota é relevante na medida em que se mantém a possibilidade de ilisão prevista no artigo 24.º-D do Regulamento 282/2011, nas operações em que o adquirente se encontra estabelecido ou domiciliado na Comunidade, por aplicação direta do referido Regulamento. Este assunto é tratado mais adiante, na Parte II.

O Anexo I apresenta um Quadro sobre as alterações ao artigo 6.º do CIVA.

7. Normas revogadas

São revogadas, com efeitos a 1 de janeiro de 2015, as alíneas i), j) e l) do n.º 11 do artigo 6.º do Código do IVA, deixando de se aplicar aos serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica as regras de localização ali referidas, atualmente em vigor.

É também revogado o regime especial para sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade que prestem serviços por via eletrónica a não sujeitos passivos aí residentes, publicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 130/2003, de 28 de junho. Esta matéria encontra-se clarificada no ofício-circulado n.º 30164, de 11 de dezembro de 2014.

8. Entrada em vigor

As alterações introduzidas no artigo 6.º do Código do IVA pelo Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de outubro, entram em vigor em 1 de janeiro de 2015.

III – Medidas Transitórias. Aplicação no tempo

9. A fim de evitar situações de dupla tributação ou de não tributação das operações cujo facto gerador ou exigibilidade do imposto ocorra no período de transição entre as anteriores e as novas regras de localização, o artigo 2.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013[4], prevê medidas transitórias, estabelecendo que o momento determinante da localização da prestação de serviços é aquele em que ocorre o facto gerador.

Assim, a prestação de serviços é localizada no Estado membro do prestador se o facto gerador ocorrer até 31.12.2014, inclusive. Será localizada no Estado membro do adquirente quando o facto gerador ocorra a partir de 01.01.2015, inclusive.

10. Não obstante, se forem efetuados, antes de 1 de janeiro de 2015, pagamentos antecipados ou por conta de uma operação cujo facto gerador venha a ocorrer após 31 de dezembro de 2014, o imposto relativo a esses pagamentos é devido e exigível no Estado membro onde o prestador está estabelecido, pelo montante recebido.

A aplicação desta regra deve resultar da prática comercial habitual do prestador.

Apresenta-se, no Anexo II, um conjunto de exemplos ilustrativos das várias situações passíveis de ocorrer durante o período de transição.

PARTE II – Aplicação das regras de localização (Artigo 6.º do CIVA – Regulamento n.º 282/2011)

11. As prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica são reguladas, no que se refere, quer à sua qualificação, quer à natureza dos seus intervenientes, pelo Código do IVA e pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, com a redação que lhe foi dada pelo Regulamento (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013.

12. O Regulamento n.º 282/2011 estabelece um conjunto de presunções relativas àquelas operações, visando garantir a operacionalidade das novas regras de localização.

13. Tendo em vista a clarificação das regras, são estabelecidos os conceitos de serviços de radiodifusão e televisão, a par das definições de serviços de telecomunicações [alínea h) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA] e de serviços por via eletrónica (Anexo D ao CIVA).

Dadas as características das operações em causa, não sendo exequível a identificação de todos os serviços, estes serão listados em anexo, de forma não exaustiva ou definitiva, contextualizados nos conceitos respetivos.

[4] Altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços.

I – Conceitos

Serviços de telecomunicações

14. Consideram-se «serviços de telecomunicações» os serviços que tenham por objeto a transmissão, emissão e receção de sinais, texto, imagem e som ou de informações de qualquer natureza através de fios, rádio, meios óticos ou outros meios eletromagnéticos, incluindo a cessão ou a concessão com eles relacionadas de direitos de utilização de meios para a transmissão, emissão ou receção, incluindo a disponibilização do acesso a redes de informação mundiais.

Os serviços de assistência técnica (helpdesk) figuram entre os exemplos de serviços que não são considerados serviços por via eletrónica. Também não figuram entre os serviços que podem ser considerados serviços de telecomunicações nem entre aqueles que não se qualificam como tal.

O que caracteriza os serviços de assistência técnica é a prestação de assistência, pelo que, quando prestados como serviços "autónomos" não integram, em geral, o conceito de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou serviços prestados por via eletrónica.

Todavia, se o apoio prestado aos utilizadores consistir apenas na assistência em casos de problemas relacionados com a rede de telecomunicações ou de radiodifusão e televisão, visando melhorar o serviço principal, e se for prestado pelo prestador de serviços de rede, o serviço de assistência técnica pode ser considerado um serviço acessório deste último, beneficiando do mesmo tratamento.

No Anexo III apresenta-se uma lista exemplificativa de operações abrangidas pelo conceito de "Serviços de telecomunicações", bem como algumas tacitamente excluídas do mesmo.

Serviços de radiodifusão e televisão

15. Em termos fiscais, o conceito de serviços de radiodifusão e televisão vem definido no artigo 6º-B, nº 1 do Regulamento de Execução (UE nº 282/2011, do Concelho, de 15 de março de 2011).

16. A tipologia dos serviços de radiodifusão e televisão está contemplada no artigo 6.º-B do Regulamento n.º 282/2011, assim como alguns exemplos dos serviços assim considerados e aqueles que o não são.

Esta definição compreende os serviços que consistam em conteúdos de áudio e audiovisuais, prestados sob a responsabilidade editorial de um prestador de serviços de comunicação social que detenha o controlo efetivo sobre a seleção dos programas e a sua organização e abrange a distribuição de programas radiofónicos e televisivos através de redes eletrónicas, tais como Internet, mas apenas se forem transmitidos para visualização e audição simultânea com a sua transmissão ou retransmissão através de uma rede de radiodifusão ou de televisão.

Deve, assim, considerar-se um "serviço de radiodifusão e televisão" a difusão simultânea de som e imagem pelas redes de televisão ou radiodifusão.

17. Sempre que o conteúdo áudio ou audiovisual não seja emitido de forma simultânea com a sua transmissão ou retransmissão através de uma rede de radiodifusão ou de televisão, não é abrangido

pela definição de serviços de rádio e televisão mas pelo conceito de serviços prestados por via eletrónica.

Para o efeito, a visualização e audição simultâneas abrangem ainda as situações em que o destinatário é suscetível de influenciar, dentro de certos limites, o momento em que ouve ou visualiza um programa, sem afetar a transmissão do sinal em si (visualização e audição quase simultânea), tais como:

- Situações em que ocorra um desfasamento entre a transmissão e a receção da emissão por motivos técnicos inerentes ao processo de transmissão ou na sequência da ligação;
- Situações em que o destinatário consegue gravar para posterior visualização, ou parar, avançar ou retroceder o sinal/programa;
- Situações em que o destinatário consegue programar previamente a gravação de determinado conteúdo na altura em que este for transmitido para visualização e audição simultâneas, podendo o programa gravado ser ouvido ou visualizado posteriormente.

A visualização e audição quase simultânea não deve abranger os casos em que o destinatário tem a possibilidade de solicitar, de entre os programas de uma lista, aquele a que quer assistir, pois este consiste já num serviço pelo qual tem que pagar adicionalmente o que, neste caso, configura serviços prestados por via eletrónica.

No Anexo IV apresenta-se uma lista exemplificativa de operações abrangidas por este conceito, bem como algumas tacitamente excluídas do mesmo.

Serviços prestados por via eletrónica

18. Consideram-se *«serviços prestados por via eletrónica»*, nos termos do artigo 7º do Regulamento nº 282/2011, os serviços que são prestados através da Internet ou de uma rede eletrónica, cuja natureza torna a sua prestação essencialmente automatizada, requerendo uma intervenção humana mínima, e que são impossíveis de assegurar na ausência de tecnologias da informação.

A noção de «serviços prestados por via eletrónica» não abrange, nomeadamente, a entrada em manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas e similares, assim como alojamento, aluguer de automóveis, serviços de restauração, de transporte de passageiros ou similares, que tenham sido reservados "*online*".

No Anexo V apresenta-se uma lista exemplificativa de operações abrangidas por este conceito, bem como algumas tacitamente excluídas do mesmo.

II – Serviços eletrónicos prestados por um sujeito passivo em seu nome mas por conta de outrem através de uma rede de telecomunicações, de uma interface ou de um portal – Presunção

Âmbito de aplicação

19. O artigo 9.º-A do Regulamento n.º 282/2011 presume que um operador de rede de telecomunicações, de uma interface ou de um portal age em seu nome mas por conta do fornecedor do serviço eletrónico, a menos que este seja expressamente indicado como prestador do serviço pelo operador, em resultado de contratos celebrados entre as partes.

Esta presunção aplica-se, nos mesmos moldes, aos serviços telefónicos e VoIP prestados através da Internet. Não se aplica, no entanto, aos serviços de radiodifusão e televisão.

Deste modo, presume-se que cada interveniente na cadeia de operações, entre o prestador do serviço por via eletrónica e o consumidor final, é simultaneamente adquirente e fornecedor dos próprios serviços, de harmonia, aliás, com o n.º 4 do artigo 4.º do CIVA.

No entanto, a presunção não se aplica aos sujeitos passivos que apenas processem os pagamentos destes serviços, não participando nos mesmos, como por exemplo, empresas que gerem pagamentos por via eletrónica ou emissoras de cartões de crédito.

Ilisão da presunção

20. A ilisão desta presunção só pode verificar-se em resultado de contratos celebrados entre as partes ao longo de todo o circuito comercial e desde que reunidas, cumulativamente, as seguintes condições:

- A fatura emitida por cada fornecedor na cadeia dos serviços identifique os serviços eletrónicos prestados e o respetivo prestador originário;

- O documento que titula a operação emitido ao destinatário dos serviços identifique os serviços eletrónicos e o respetivo prestador originário.

Uma vez verificadas estas condições, considera-se que os operadores que intervenham entre o prestador originário e o destinatário ou utilizador dos serviços, prestam serviços de intermediação.

III – Lugar das operações tributáveis. Critérios

Lugar de estabelecimento, domicílio ou residência habitual do adquirente dos serviços, não sujeito passivo

21. Os serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e os serviços prestados por via eletrónica são tributados no lugar onde o adquirente se encontra estabelecido, tratando-se de pessoa coletiva ou, sendo pessoa singular, onde possui o domicílio ou resida habitualmente.

Os conceitos de domicílio e residência habitual, relativamente às pessoas singulares, e o de estabelecimento, relativamente às pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos, são os definidos nos artigos 12.º a 13.º-A do Regulamento n.º 282/2011.

22. Contudo, quando os serviços são prestados a uma pessoa que não seja sujeito passivo e se encontre estabelecida em mais do que um país ou tenha domicílio num país e residência habitual noutro, o que pode dar origem a situações de dupla tributação ou não tributação, o artigo 24.º do Regulamento fornece orientações com vista à determinação da localização do adquirente, privilegiando o lugar onde o serviço está a ser utilizado. Não existindo elementos comprovativos da utilização do serviço, a citada norma dá prioridade ao lugar onde são exercidas as funções da administração central, tratando-se de pessoa coletiva que não seja sujeito passivo ou a residência habitual no caso de pessoa singular.

Presunções relativas à localização do adquirente

23. Sendo habitualmente fornecidos à distância, existem situações em que o prestador dos serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e os serviços prestados por via eletrónica dificilmente tem conhecimento do lugar onde o cliente se encontra efetivamente estabelecido, tem o seu domicílio ou reside habitualmente.

24. Os artigos 24.º-A e 24.º-B do Regulamento estabelecem algumas regras, baseadas em critérios de ordem prática, segundo as quais se presume o lugar onde o adquirente está estabelecido, tem o seu domicílio ou reside habitualmente.

24.1 O primeiro, abrangendo quer operações B2B quer operações B2C, aplica-se aos serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e serviços prestados por via eletrónica acedidos a partir de certos locais específicos em que a presença física do adquirente nesses locais seja necessária para que o serviço lhe seja prestado, ainda que esses locais estejam situados a bordo de um navio, de um avião ou de um comboio que efetue um transporte de passageiros no território da Comunidade.

24.2 O segundo, aplicável em exclusivo a operações B2C, abrange serviços fornecidos através de equipamentos específicos (alíneas a), b) e c)).

25. Estes critérios práticos para a determinação da localização do adquirente constituem presunções específicas, ilidíveis nos termos do artigo 24.º-D do Regulamento, pelo prestador[5] se este dispuser de três elementos de prova não contraditórios, ou pela Autoridade Tributária e Aduaneira, caso disponha de indícios de utilização indevida ou abusiva por parte do vendedor.

Se estas presunções não tiverem aplicação, há que recorrer à presunção genérica da alínea d) do artigo 24º-B, devendo a presumida localização ser comprovada mediante apresentação de dois elementos de prova não contraditórios recolhidos pelo prestador.

Elementos de prova

26. O artigo 24.º-F do Regulamento enumera alguns elementos de prova para ilisão das mencionadas presunções.

Entre estes, a norma inclui uma referência a "*outras informações comerciais pertinentes*", tendo em consideração os diferentes modelos de negócio e de relações comerciais.

Para o efeito, podem ser consideradas como pertinentes as informações de que a empresa disponha sobre o seu cliente, relativas a modalidades e locais de pagamento, em especial por recurso ao cruzamento de informação sobre dados bancários com informação relativa a emissão de cartões, histórico da negociação com o adquirente, endereço de faturação associado a pagamentos por conta de terceiros e, de um modo geral, todos os documentos que, isoladamente ou em conjunto, possam conduzir à identificação da localização do adquirente.

[5] De acordo com o disposto no artigo 24.º-D o prestador apenas pode ilidir as presunções estabelecidas nos artigos 24.º-A ou no artigo 24.º-B, alíneas a), b) ou c).

Determinação da qualidade do adquirente dos serviços

27. A aplicação das regras de localização das prestações de serviços depende, ainda, da qualidade do adquirente.

Não obstante o local de tributação dos serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e os serviços prestados por via eletrónica ser o mesmo quer se trate de operações B2B, quer se trate de B2C (local do adquirente), continua a ser relevante a qualidade do adquirente dos serviços para determinação do responsável pelo pagamento do imposto.

Assim, e de acordo com o artigo 18.º do Regulamento, o prestador do serviço deve considerar que o adquirente é um sujeito passivo do imposto, para efeitos de localização da operação, se este lhe comunicou o seu número individual de identificação IVA e este número, bem como o nome e endereço correspondentes, são válidos.

28. Inversamente, quando um destinatário estabelecido na Comunidade não lhe comunicar o número individual de identificação IVA, o prestador pode, de acordo com o 2.º parágrafo do n.º 2 do referido artigo 18.º, considerar que aquele não tem o estatuto de sujeito passivo, ainda que disponha de informações em contrário.

Quando o destinatário se encontre estabelecido fora da Comunidade, o prestador pode considerar que aquele tem o estatuto de sujeito passivo, por exemplo, quando dele obtiver um certificado que satisfaça as condições da Diretiva 86/560/CEE, do Conselho, de 17 de novembro de 1986, relativa às modalidades de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade.

Nota final – legislação comunitária de referência.

29. O acolhimento, no ordenamento jurídico-fiscal nacional, das regras de localização no âmbito das prestações de serviços de telecomunicações, serviços de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos do imposto, em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2015, resulta da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, com as alterações introduzidas pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro, e do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, com as alterações introduzidas pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013.

Com os melhores cumprimentos

O Sudiretor-Geral

Miguel Silva Pinto

AT autoridade tributária e aduaneira

ANEXO I

Alterações ao Artigo 6.º do CIVA

Disposição Legal	Norma	Explicação da norma
Nº 9, alínea h)	"Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território nacional."	Não são objeto de tributação no território nacional as prestações de serviços efetuadas por sujeitos passivos nacionais cujo adquirente, não sujeito passivo de imposto, seja estabelecido ou domiciliado fora do território nacional.
Nº 10, alínea h)	"Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada no território nacional."	São objeto de tributação no território nacional as prestações de serviços cujo adquirente, não sujeito passivo de imposto, nele seja estabelecido ou domiciliado, independentemente do local da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio, a partir do qual os serviços são prestados.
Nº 12, alínea d)	"Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, cujo destinatário seja uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade, 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 sejam prestados, e a utilização e exploração efetivas desses serviços tenham lugar no território nacional."	Aplicando a regra da utilização ou exploração efetivas, são objeto de tributação os serviços prestados por sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio, a partir do qual os serviços são prestados, em território nacional, cujo adquirente, sendo ou não sujeito passivo, se encontra estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade e comprovadamente se verifica que o consumo desses serviços ocorreu em território nacional.
Nº 14	"Para efeitos da alínea d) do n.º 12, considera-se que a utilização e exploração efetivas ocorrem no território nacional em situações em que a presença física neste território do destinatário direto dos serviços seja necessária para a prestação dos mesmos, nomeadamente, quando os mesmos sejam prestados em locais como cabines ou quiosques telefónicos, lojas abertas ao público, átrios de hotel, restaurantes, cibercafés, áreas de acesso a uma rede local sem fios e locais similares."	Introdução no Código do IVA dos critérios práticos ínsitos nos artigos 24.ºA e 24.ºB, alíneas a) a c), do Regulamento de Execução (EU) nº 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, relativos à aplicação das presunções sobre a localização do adquirente, quando este se encontra estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade. O nº 14 aplica-se genericamente, independentemente da qualidade do adquirente (B2B e B2C), o nº 15 apenas tem aplicação no caso de adquirentes que não sejam sujeitos passivos (B2C).
Nº 15	"Sendo o destinatário dos serviços uma pessoa que não seja um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, para além das situações abrangidas pelo número anterior, considera-se que a utilização e exploração efetivas ocorrem no território nacional quando se situar neste território o local em que aquele disponha de uma linha fixa instalada, o local a que pertença o indicativo da rede móvel de um módulo de identificação de assinante (cartão SIM), ou o local em que esteja situado um descodificador ou dispositivo similar ou, sendo este local desconhecido, para onde tenha sido remetido um cartão de visualização, através dos quais os serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão ou os serviços por via eletrónica sejam prestados."	

MOD. 52.4

ANEXO II

Medidas transitórias. Aplicação no tempo

Exemplos

Prestações pré-pagas

Exemplo 1:

É efetuado um adiantamento ou um pagamento por conta antes de 01-01-2015 e a prestação é igualmente efetuada ou concluída antes dessa data:

- O IVA torna-se exigível, antes de 01-01-2015, no Estado membro do prestador.

Exemplo 2:

É efetuado um adiantamento ou um pagamento por conta antes de 01-01-2015, mas a prestação é apenas efetuada ou concluída em 2015 ou mais tarde:

- O IVA torna-se exigível sobre o montante do pagamento por conta efetuado no Estado membro do prestador, no momento em que o pagamento é feito;
- Em relação ao montante não coberto pelo pagamento por conta, o imposto torna-se exigível no Estado membro do adquirente, no momento em que o facto gerador ocorre.

Exemplo 3:

Tanto o adiantamento como o facto gerador ocorrem após 31-12-2014:

- O IVA torna-se exigível em 2015, no Estado membro do adquirente.

Exemplo 4:

É efetuado um adiantamento correspondente a 20% do preço antes de 01-01-2015. É efetuado outro pagamento por conta de 40% depois de 31-12-2014. O serviço é finalmente prestado após esse segundo pagamento por conta:

- O IVA torna-se exigível, em 2014, no Estado membro do prestador sobre o primeiro pagamento por conta (20% do preço);
- O IVA torna-se exigível, em 2015, no Estado membro do adquirente sobre o segundo pagamento por conta (40% do preço) e sobre o montante em falta após a prestação estar concluída (40% do preço).

Prestações de caráter continuado

Exemplo 5:

Uma prestação de serviços de caráter continuado em que o termo do prazo pelo qual deveria ser realizado um pagamento sucessivo tem lugar antes de 01-01-2015:

- O IVA sobre o pagamento torna-se exigível no Estado membro em que o prestador está estabelecido.

Exemplo 6:

Uma prestação de serviços de caráter continuado em que o termo do prazo pelo qual deveria ser realizado um pagamento sucessivo tem lugar após 01-01-2015, apesar de a prestação ter sido iniciada em 2014:

Existem três cenários possíveis:

1) O pagamento é efetuado no termo do período:

- Dado que o facto gerador ocorre após 01-01-2015 e não existe nenhum facto que dê origem à exigibilidade do IVA antes dessa data, o IVA é devido ao Estado membro do destinatário;

2) O pagamento adiantado do montante total da prestação é efetuado antes de 01-01-2015:

- O IVA torna-se exigível no Estado membro do prestador;

3) Um pagamento adiantado por conta é efetuado antes de 01-01-2015. Assim que o prazo termina, o cliente paga um montante em falta relativo à prestação:

- O IVA torna-se exigível, sobre o montante do pagamento por conta no Estado membro do prestador, no momento em que o pagamento é feito;
- O IVA sobre o montante não coberto pelo pagamento por conta é devido no Estado membro do adquirente, no momento em que prazo expira.

Prestações relativamente às quais é emitida uma fatura antes de a prestação ter lugar

Exemplo 7:

Uma fatura relativa a um ano de acesso em linha (início em 2014 e termo em 2015) a um jornal é emitida em 30-12-2014. A fatura é paga pelo adquirente em 31-12-2014:

- O IVA torna-se exigível antes de 01-01-2015, porque o pagamento foi efetuado antes dessa data, no Estado membro em que o prestador está estabelecido.

Exemplo 8:

Uma fatura relativa a um ano de acesso em linha (início em 2014 e termo em 2015) a um jornal é emitida em 30-12-2014. A fatura é paga pelo destinatário em 02-01-2015:

- O facto gerador ocorre depois de 01-01-2015 e o pagamento é efetuado, também, após essa data. O IVA é devido no Estado membro do adquirente, independentemente da data de emissão da fatura.

Prestações relativamente às quais é emitida fatura depois de a prestação ser efetuada

Exemplo 9:

O serviço é concluído antes de 01-01-2015, mas a fatura é emitida e o pagamento realizado apenas após essa data. Neste caso o facto gerador ocorreu antes de 01-01-2015, pelo que o IVA se torna devido no Estado membro do prestador.

ANEXO III

Serviços de telecomunicações

Estes serviços abrangem:

a) Serviços telefónicos fixos e móveis para a transmissão e a comutação de voz, dados e vídeo, incluindo os serviços telefónicos com uma componente de imagem, também conhecidos como serviços de videofonia;

b) Serviços telefónicos prestados através da Internet, incluindo voz sobre o protocolo de Internet (VoIP);

c) Serviços de mensagens de voz, chamadas em espera, reencaminhamento de chamadas, identificação de chamadas, chamadas de conferência com três participantes e outros serviços de gestão de chamadas;

d) Serviços de radiomensagem;

e) Serviços de audiotexto;

f) Serviços de fax, telégrafo e telex;

g) Acesso à Internet, incluindo a *World Wide Web*;

h) Ligações a redes privadas que forneçam ligações de telecomunicações para uso exclusivo do cliente.

Os serviços de telecomunicações não abrangem:

a) Serviços prestados por via eletrónica;

b) Serviços de radiodifusão e televisão.

ANEXO IV

Serviços de radiodifusão e televisão

Estes serviços abrangem:

a) Programas de radiodifusão ou de televisão transmitidos ou retransmitidos através de uma rede de radiodifusão ou de televisão;
b) Programas de radiodifusão ou de televisão distribuídos através da Internet ou de redes eletrónicas similares (fluxo contínuo IP), se difundidos em simultâneo com a sua transmissão ou retransmissão através de uma rede de radiodifusão ou de televisão.

Os serviços de radiodifusão e televisão não abrangem:

a) Serviços de telecomunicações;
b) Serviços prestados por via eletrónica;
c) Prestação de informações sobre programas específicos a pedido;
d) Transferência de direitos de difusão ou de transmissão;
e) Locação de equipamento técnico ou de instalações para receber uma emissão;
f) Programas de radiodifusão ou de televisão através da Internet ou de redes eletrónicas similares (fluxo contínuo IP), salvo se difundidos em simultâneo através das redes de radiodifusão ou televisão.

ANEXO V
Serviços prestados por via eletrónica

Estes serviços abrangem:

a) Fornecimento de produtos digitalizados em geral, nomeadamente os programas informáticos e respetivas alterações e atualizações;

b) Serviços de criação ou de apoio à presença de empresas ou de particulares numa rede electrónica, tais como um sítio ou uma página Internet;

c) Serviços gerados automaticamente por computador através da Internet ou de uma rede eletrónica, em resposta a dados específicos introduzidos pelo destinatário;

d) Concessão, a título oneroso, do direito de colocar um bem ou um serviço à venda num sítio Internet que funciona como mercado em linha, em que os compradores potenciais fazem as suas ofertas através de um processo automatizado e em que as partes são prevenidas da realização de uma venda através de um correio eletrónico gerado automaticamente por computador;

e) Pacotes de fornecimento de serviços Internet (ISP) em que a componente telecomunicações constitui um elemento auxiliar e secundário (ou seja, pacotes que vão além do mero acesso à Internet e que compreendem outros elementos, tais como páginas de conteúdo que dão acesso a notícias e a informações meteorológicas ou turísticas, espaços de jogo, alojamento de sítios, acesso a debates em linha, etc.);

f) Serviços enumerados no anexo I ao Regulamento 282/2013.

1. Ponto 1 do anexo II da Diretiva 2006/112/CE:

a) Alojamento de sítios e de páginas *web*;

b) Manutenção automatizada de programas em linha e à distância;

c) Administração remota de sistemas;

d) Armazenamento de dados em linha que permita o armazenamento e a extração de dados específicos por via eletrónica;

e) Fornecimento em linha de espaço de disco encomendado.

2. Ponto 2 do anexo II da Diretiva 2006/112/CE:

a) Acesso ou descarregamento de programas informáticos, incluindo programas para aquisições/contabilidade e programas informáticos antivírus e respetivas atualizações;

b) Programas informáticos para bloquear a visualização de faixas publicitárias (bloqueadores de anúncios);

c) Descarregamento de programas de gestão (*drivers*), tais como programas informáticos de interface entre computadores e equipamento periférico (por exemplo, impressoras);

d) Instalação automatizada em linha de filtros em sítios *web*;

e) Instalação automatizada em linha de corta-fogos (*firewalls*).

3. Ponto 3 do anexo II da Diretiva 2006/112/CE:

a) Acesso ou descarregamento de temas para a área de trabalho (*desktop*);

b) Acesso ou descarregamento de fotos, imagens ou protetores de ecrã (*screensavers*);

c) Conteúdo digitalizado de livros e outras publicações eletrónicas;

d) Assinatura de jornais e revistas em linha;

e) Diários *web* (*weblogs*) e estatísticas de consulta de sítios *web*;

f) Notícias, informações de trânsito e boletins meteorológicos em linha;

g) Informações em linha geradas automaticamente por programas informáticos a partir de dados específicos introduzidos pelo adquirente ou destinatário, tais como dados jurídicos e financeiros, incluindo cotações das bolsas de valores continuamente atualizadas;

h) Oferta de espaços publicitários, nomeadamente de faixas publicitárias em páginas/sítios *web*;

i) Utilização de motores de busca e de diretórios da Internet.

4. Ponto 4 do anexo II da Diretiva 2006/112/CE:

a) Acesso ou descarregamento de música para computadores e telemóveis;

b) Acesso ou descarregamento de temas (*jingles*) ou excertos musicais, tons de toque ou outros sons;

c) Acesso ou descarregamento de filmes;

d) Descarregamento de jogos para computadores e telemóveis;

e) Acesso a jogos automatizados em linha dependentes da Internet ou de outras redes eletrónicas semelhantes, em que os jogadores se encontram geograficamente distantes uns dos outros.

5. Ponto 5 do anexo II da Diretiva 2006/112/CE:

a) Ensino automatizado à distância cujo funcionamento depende da Internet ou de uma rede eletrónica semelhante e cuja prestação exige uma intervenção humana limitada, ou mesmo nula, incluindo salas de aula virtuais, exceto no caso de a Internet ou rede eletrónica semelhante ser usada apenas como simples meio de comunicação entre o professor e o aluno;

b) Cadernos de exercícios preenchidos em linha pelos alunos, e corrigidos e classificados automaticamente sem qualquer intervenção humana.

Os serviços prestados por via eletrónica não abrangem:

a) Serviços de radiodifusão e televisão;

b) Serviços de telecomunicações;

c) Bens cuja encomenda e respetivo processamento sejam efectuados por via eletrónica;

d) CD-ROM, disquetes e suportes materiais similares;

e) Material impresso, tal como livros, boletins, jornais ou revistas;

f) CD e cassetes áudio;

g) Cassetes vídeo e DVD;

h) Jogos em CD-ROM;

i) Serviços de profissionais, tais como juristas ou consultores financeiros, que aconselham os seus clientes por correio eletrónico;

j) Serviços de ensino, em que o conteúdo do curso é fornecido pelo docente através da Internet ou de uma rede eletrónica (ou seja, por conexão remota);

k) Serviços de reparação física fora de linha de equipamento informático;

l) Serviços de armazenamento de dados fora de linha;

m) Serviços de publicidade, nomeadamente em jornais, em cartazes ou na televisão;

n) Serviços de assistência por telefone;

o) Serviços de ensino exclusivamente prestados por correspondência, nomeadamente utilizando os serviços postais;

p) Serviços tradicionais de vendas em leilão, assentes na intervenção humana direta, independentemente do modo como são feitas as ofertas de compra;

t) Bilhetes para manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas e similares reservados pela Internet;

u) Alojamento, aluguer de automóveis, serviços de restauração, de transporte de passageiros ou similares reservados pela Internet.