



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

FORMAÇÃO À DISTÂNCIA

DIS 2711

IVA – Localização das Operações e Serviços Tributáveis

José Soares Roriz

Novembro de 2009.
Revisto e actualizado em Julho 2011



FICHA TÉCNICA

Título: IVA – Localização das Operações e Serviços Tributáveis

Autor: José Soares Roriz

Capa e paginação: DCI – Departamento de Comunicação e Imagem da OTOC

© Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2011

Não é permitida a utilização deste Manual, para qualquer outro fim que não o indicado, sem autorização prévia e por escrito da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, entidade que detém os direitos de autor.



SIGLAS

§ - Parágrafo

§§ - Parágrafos

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CMVM - Comissão de Mercado de Valores Mobiliários

DC - Directriz Contabilística

DF - Demonstrações financeiras

DL - Decreto-Lei

DOAF - Demonstração da Origem e da Aplicação de Fundos

EC - Estrutura Conceptual

ESNL - Entidades do Sector Não Lucrativo

IAS - International Accounting Standards

IASB - International Accounting Standards Board

IT - Interpretação Técnica

NCRF - Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NCRF-PE - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

NC-ME - Norma Contabilística para Microentidades

NIC - Norma Internacional de Contabilidade

N.º - Número

POC - Plano Oficial de Contabilidade

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

UE - União Europeia



Índice

1. Enquadramento	7
1.1. Introdução	7
1.2. Directiva 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro	8
1.3. Directiva 2008/9/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro	8
1.4. Regulamento (CE) n.º 143/2008, do Conselho, de 12 de Fevereiro	8
1.5. Directiva 2008/117/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro	9
1.6. Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto	9
1.7. Decreto-Lei n.º 134/2010, de 27 de Dezembro	10
2. Alterações às regras de localização das prestações de serviços	13
2.1. A nova sistematização do artigo 6.º do CIVA	13
2.2. As duas regras gerais	13
2.3. As excepções comuns às duas regras gerais	14
2.4. As excepções específicas à regra de localização aplicável às prestações de serviços em que o destinatário...	16
2.5. Serviços prestados a residentes fora da Comunidade	20
2.6. Extensão da territorialidade.	21
2.7. Conclusões sobre as novas regras de localização	23
2.7.1. Operações entre sujeitos passivos	23
2.7.2. Operações entre sujeitos passivos e não sujeitos passivos	24
2.8. As operações com as Regiões Autónomas	24
3. Regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de reembolso	27
3.1 Os novos procedimentos dos pedidos de reembolso	27
3.2. O direito à dedução do IVA suportado no estrangeiro	29
4. Medidas de combate à fraude e evasão fiscais	33
5. A nova declaração recapitulativa	35
5.1. Por quem deve ser apresentada	35
5.2. Prazo de envio	35
5.3. Mudança de periodicidade	36
6. A nova declaração periódica	39
7. Anexos	43



1. Enquadramento

1.1. Introdução

No seu programa de 2000, a Comissão propôs, em matéria de IVA, a revisão das regras de localização de determinadas prestações de serviços, apontando, no caso das prestações de serviços realizadas entre sujeitos passivos⁽¹⁾, para a mudança do local de tributação, passando do local do prestador para o local do destinatário.

Em 29 de Outubro de 2004 a Comissão apresentou um “pacote”⁽²⁾ com duas propostas de directiva e uma proposta de regulamento, relativos, designadamente, ao mecanismo de reembolso do IVA, ao mecanismo do “balcão único” e ao direito à dedução, e em 20 de Julho de 2005 apresentou uma proposta de directiva relativa à localização das prestações de serviços entre sujeitos passivos e particulares⁽³⁾.

Desse pacote vieram a resultar os seguintes três documentos:

- A Directiva 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, contendo as novas regras de localização das prestações de serviços;
- A Directiva 2008/9/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, relativa ao reembolso do IVA suportado por sujeitos passivos de IVA de determinado Estado membro num Estado membro diferente do do estabelecimento;
- O Regulamento (CE) n.º 143/2008, de 12 de Fevereiro, relativo à cooperação administrativa e à troca de informações nos domínios a que se referem as directivas anteriores.

As directivas acabadas de mencionar foram transpostas para a ordem jurídica portuguesa pelo **Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto**, alterando, **a partir de 1 de Janeiro de 2010**, o Código do IVA, o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias e alguma legislação complementar relativa ao IVA.

As alterações fundamentais do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, respeitam às regras de localização das prestações de serviços previstas no art. 6.º do CIVA, em especial às prestações de serviços de natureza transnacional. O diploma altera, ainda, o regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de reembolso e introduz as novas regras comunitárias relativas à periodicidade das declarações recapitulativas das operações intracomunitárias, que passam a abranger também as prestações de serviços de carácter intracomunitário, deixando de ser anexas às declarações periódicas.

De referir que o Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, apenas transpôs para a ordem jurídica portuguesa as regras da Directiva 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, que entram em vigor em 1 de Janeiro de 2010. Outras medidas foram posteriormente introduzidas pelo Decreto-Lei 134/2010 de 27 de Dezembro e entraram em vigor em 1 de Janeiro de 2011. A referida Directiva ainda contempla outras medidas, cuja entrada em vigor está definida para mais tarde.

¹ As designadas operações B2B (*business to business*)

² O conhecido “Pacote IVA 2”

³ As designadas operações B2C (*business to consumer*)



1.2. Directiva 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro

Segundo o preâmbulo desta Directiva, o lugar de tributação de todas as prestações de serviços deverá, em princípio, ser o lugar onde ocorre o seu consumo efectivo, devendo, no entanto, ser mantidas determinadas excepções a esta regra, tanto por motivos administrativos, como por motivos políticos.

Segundo o referido preâmbulo, **no que respeita às prestações de serviços a sujeitos passivos**, a regra geral aplicável ao lugar das prestações de serviços deverá basear-se no lugar onde está estabelecido o destinatário, e não naquele onde está estabelecido o prestador dos serviços. Para efeitos das regras de determinação do lugar das prestações de serviços e a fim de reduzir os encargos para as empresas, os sujeitos passivos que também exerçam actividades não tributáveis deverão ser tratados como sujeitos passivos relativamente a todos os serviços que lhes sejam prestados. Do mesmo modo, as pessoas colectivas que não sejam sujeitos passivos e estejam registadas para efeitos de IVA deverão ser consideradas sujeitos passivos.

No que respeita aos serviços prestados a pessoas que não sejam sujeitos passivos, a regra geral deverá, segundo o dito preâmbulo, continuar a determinar que o lugar das prestações de serviços é aquele onde o respectivo prestador tem a sede da sua actividade económica.

Se um sujeito passivo beneficiar de um serviço prestado por uma pessoa não estabelecida no mesmo Estado membro, será obrigatoriamente aplicável, em determinados casos, o mecanismo de autoliquidação, o que significa que o sujeito passivo deve auto-avaliar o montante do IVA devido relativamente ao serviço em causa.

Refere, por último, o aludido preâmbulo que, para fomentar a correcta aplicação da directiva, todos os sujeitos passivos registados para efeitos de IVA deverão apresentar um mapa recapitulativo⁽⁴⁾ dos sujeitos passivos e das pessoas colectivas que não sejam sujeitos passivos registadas para efeitos de IVA, a quem tenham prestado serviços tributáveis abrangidos pelo mecanismo da autoliquidação.

1.3. Directiva 2008/9/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro

De conformidade com o preâmbulo desta Directiva, as regras actualmente vigentes sobre o reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no território do país⁽⁵⁾ colocam problemas consideráveis tanto às autoridades administrativas dos Estados membros como às empresas, devendo, por isso, ser alteradas no que se refere aos prazos dentro dos quais são notificadas às empresas as decisões relativas aos pedidos de reembolso. Ao mesmo tempo, o procedimento deverá ser simplificado e modernizado, permitindo-se o recurso às modernas tecnologias.

1.4. Regulamento (CE) n.º 143/2008, do Conselho, de 12 de Fevereiro

Do conteúdo deste Regulamento, cujas medidas previstas no seu artigo 1.º entram em vigor em 1 de Janeiro de 2010, as alterações às regras de localização das prestações de serviços introduzidas pela Directiva 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, que altera a Directiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços, implicam que as prestações de serviços entre sujeitos passivos sejam principalmente tributáveis no lugar onde o seu destinatário está estabelecido. Se o prestador dos serviços e o seu destinatário estiverem estabelecidos em diferentes Estados membros, o mecanismo de autoliquidação passará a ser aplicável com mais frequência do que até à data.

Para assegurar a correcta aplicação do IVA aos serviços sujeitos ao mecanismo de autoliquidação, os dados recolhidos pelo Estado membro do prestador dos serviços deverão ser comunicados ao Estado membro em que o destinatário está estabelecido.

Pelos motivos indicados, o Regulamento (CE) n.º 1798/2003, relativo à cooperação administrativa intracomunitária no domínio do IVA, deverá ser alterado em conformidade.

Neste sentido, o mapa recapitulativo⁽⁶⁾, a apresentar por todos os operadores económicos identificados para efeitos do IVA no Estado membro que presta as informações das operações intracomunitárias, passará a incluir:

⁴ Mapa esse que, no caso português, corresponde à declaração recapitulativa aprovada pela Portaria n.º 987/2009, de 7 de Setembro.

⁵ Directiva 70/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, com a última redacção que lhe foi dada pela Directiva 2006/98/CE.

⁶ Ver anterior nota 4.



O valor total de todas as entregas intracomunitárias de bens e o valor total de todas as prestações intracomunitárias de serviços⁷⁾ às pessoas titulares de um número de identificação IVA.

O Regulamento em epígrafe insere no Regulamento (CE) n.º 1798/2003 o Capítulo VI-A com a epígrafe “Disposições relativas ao intercâmbio e à conservação das informações no âmbito do procedimento previsto na Directiva 2009/9/CE”, cujo artigo 34.º-A, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2010, passa a ter a seguinte redacção:

Artigo 34.º-A

1. *Quando a autoridade competente do Estado-Membro de estabelecimento receber um pedido de reembolso do IVA ao abrigo do artigo 5.º da Directiva 2008/9/CE, de 12 de Fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Directiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro, e não for aplicável o artigo 18.º dessa directiva, deve transmitir o pedido por via electrónica, no prazo de 15 dias de calendário a contar da recepção do mesmo, às autoridades competentes de cada Estado-Membro de reembolso em causa, com a confirmação de que o requerente, tal como definido no ponto 5 do artigo 2.º da Directiva 2008/9/CE é sujeito passivo para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado e de que o número de identificação ou de registo fornecido por essa pessoa é válido para o período de reembolso.*
2. ...
3. ...

1.5. Directiva 2008/117/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro

Em complemento do pacote antes referido, veio a ser publicada em 16 de Dezembro de 2008 a directiva em epígrafe, que, no âmbito das medidas de combate à evasão e fraude fiscais, introduz as novas regras comunitárias relativas à periodicidade de entrega das declarações recapitulativas das operações intracomunitárias.

De conformidade com o preâmbulo desta directiva, a fraude ao IVA afecta de maneira significativa as receitas dos Estados membros e perturba a actividade económica no mercado interno, criando fluxos de bens não justificados e permitindo que sejam colocados no mercado bens a preços anormalmente baixos.

As deficiências do regime intracomunitário do IVA, nomeadamente as do sistema de intercâmbio de informações, previsto na Directiva 2006/112/CE da Comissão, são uma das causas dessa fraude. Em especial, o prazo que decorre entre uma operação e o correspondente intercâmbio de informações no sistema VIES constitui um obstáculo à utilização eficaz dessas informações na luta contra a fraude.

A fim de lutar eficazmente contra esta fraude, é necessário que a administração fiscal do Estado membro no qual o IVA é exigível disponha, no prazo máximo de um mês, de informações sobre as transmissões intracomunitárias de bens.

Prevê-se, contudo, a possibilidade de os Estados membros autorizarem os operadores a apresentar com uma periodicidade trimestral os mapas recapitulativos⁸⁾ relativos às transmissões intracomunitárias de bens, quando o seu montante não for significativo.

1.6. Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto

O presente decreto-lei transpõe para a ordem jurídica interna o artigo 2.º da Directiva n.º 2008/8/CE, do Conselho, e a Directiva n.º 2008/9/CE, do Conselho, ambas de 12 de Fevereiro, bem como a Directiva n.º 2008/117/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro, alterando, a partir de 1 de Janeiro de 2010, o Código do IVA, o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias e alguma legislação complementar relativa a este imposto.

De conformidade com o preâmbulo do decreto-lei em epígrafe:

⁷ Considera-se “prestação intracomunitária de serviços” uma prestação de serviços que deve ser mencionada no mapa recapitulativo previsto no artigo 262.º da Directiva 2006/112/CE.

⁸ Ver anterior nota 4.



1. O diploma altera significativamente o artigo 6.º do CIVA, em particular no tratamento das prestações de serviços de carácter transnacional.
2. Introduzindo, desde logo, duas novas regras gerais de localização.
3. No que concerne à anterior regra geral de localização⁹⁾, que define como critério de conexão o lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador dos serviços, a mesma passa a ser exclusivamente aplicável quando o destinatário dos serviços não seja um sujeito passivo do IVA.
4. Nas prestações de serviços que tenham como destinatários sujeitos passivos do imposto, a regra geral de localização passa a atender ao lugar em que estes disponham da respectiva sede, de um estabelecimento estável ou do domicílio fiscal.
5. Assim, a título de exemplo, nos serviços prestados entre sujeitos passivos estabelecidos em Estados membros diferentes, o correspondente lugar de tributação, quando for aplicável a regra geral, passa a ser o Estado membro em que o destinatário dos serviços esteja estabelecido.
6. Paralelamente, em relação a este tipo de serviços de âmbito transnacional, alarga-se o âmbito da regra de inversão do sujeito passivo, atribuindo-se ao destinatário dos mesmos a obrigação de liquidação do IVA devido e da sua entrega ao Estado, sem prejuízo, porém, da dedução do imposto a que esse mesmo sujeito passivo tenha direito nos termos gerais.
7. No entanto, as regras gerais atrás assinaladas comportam várias excepções, aplicáveis a certos serviços especificamente identificados.
8. Algumas dessas excepções afastam ambas as regras gerais, como sucede, entre outros, nos serviços relacionados com bens imóveis, nos serviços de transporte de passageiros, nos serviços de restauração e na locação de curta duração de meios de transporte.
9. Outras derrogam apenas a regra geral referente aos serviços prestados a destinatários que não são sujeitos passivos do imposto. Encontram-se neste caso, por exemplo, o transporte de bens, incluindo os serviços acessórios deste, e os trabalhos e peritagens relativos a bens móveis corpóreos, assim como um conjunto de serviços que sejam prestados a destinatários estabelecidos fora da Comunidade Europeia, que já vinham anteriormente enumerados no n.º 8 do artigo 6.º do CIVA.
10. Para além das alterações introduzidas nas regras de localização das prestações de serviços, o decreto-lei em epígrafe cria um novo regime de reembolso a sujeitos passivos que suportam IVA em aquisições de bens e serviços, ou em importações, realizadas em Estados membros onde não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal.

1.7. Decreto-Lei n.º 134/2010, de 27 de Dezembro

O presente decreto-lei procede à alteração do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código do IVA) e do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), dando uso à autorização legislativa constante do artigo 129.º do Orçamento do Estado para 2010, aprovado pela Lei n.º 3 -B/2010, de 28 de Abril.

As alterações ao Código do IVA e ao RITI visam a transposição para o ordenamento interno do artigo 3.º da Directiva n.º 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, da Directiva n.º 2009/69/CE, do Conselho, de 25 de Junho, e da Directiva n.º 2009/162/UE, do Conselho, de 22 de Dezembro.

Estas alterações entram em vigor em 1 de Janeiro de 2011 e de acordo com o preâmbulo deste decreto-lei as principais alterações são as seguintes:

1. Em primeiro lugar, no que respeita à transposição do disposto no artigo 3.º da Directiva n.º 2008/8/CE, efectua-se uma alteração parcial da regra de localização das prestações de serviços de carácter cultural, artístico, desportivo, científico, educativo, recreativo e similares, quando o destinatário dos serviços for um sujeito passivo do imposto.

A partir de 1 de Janeiro de 2011, essa regra de localização passa a abranger apenas os serviços de acesso

⁹ Que vigorará até 31.12.2009.



a manifestações de carácter cultural, artístico, desportivo, científico, educativo, recreativo e similares, bem como os serviços acessórios, relativos ao acesso a essas manifestações.

O que significa que alguns dos serviços prestados em Portugal neste contexto, que antes eram tributáveis em território nacional, deixam de o ser, sendo que, em contrapartida, serviços da mesma natureza realizados no território de outro Estado membro por sujeitos passivos registados em Portugal passam a ser aqui tributáveis.

2. Em segundo lugar, no que concerne à Directiva n.º 2009/69/CE, a mesma visou a introdução de medidas complementares de combate à fraude e à evasão fiscal relacionadas com a cobrança do IVA em certas importações de bens. Assim, modifica –se o artigo 16.º do RITI, no sentido de estabelecer mecanismos mais eficazes de controlo das condições de isenção nele previstas, sempre que se demonstre que, na sequência da importação de qualquer tipo de bens, estes são de imediato expedidos ou transportados para outro Estado membro da União Europeia (UE), com destino a um sujeito passivo do imposto.
3. Em terceiro lugar, no respeitante à transposição da Directiva n.º 2009/162/UE, há a assinalar o ajustamento da redacção das disposições relacionadas com a localização e com a isenção do IVA nos fornecimentos de gás, através das respectivas redes de distribuição, e de electricidade, no sentido de estas regras passarem a abranger também os fornecimentos de calor ou de frio, através de redes de aquecimento ou de arrefecimento. Ou seja, assegura –se que, em termos práticos, os critérios que determinam a aplicação das regras de IVA nacionais ou, ao invés, as de outro Estado membro sejam os mesmos, quer se esteja perante fornecimentos de gás e de electricidade, quer se trate de fornecimento de calor ou de frio através de redes de distribuição.
4. Além disso, passa a disciplinar –se expressamente, de forma mais consistente com as regras do direito à dedução, o regime de dedução do imposto relativo a despesas suportadas com bens imóveis, quando esses bens sejam parcialmente afectos a fins não empresariais.



2. Alterações às regras de localização das prestações de serviços

2.1. A nova sistematização do artigo 6.º do CIVA

Da análise da nova redacção do artigo 6.º do CIVA, que, entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2010 com alguns ajustamento em 1 de Janeiro de 2011, conclui-se que o mesmo se tornou muito mais simples. Na verdade, dos 23 números que o artigo continha, passou a ter apenas 12.

Para além disso, dos três níveis que o artigo comportava, um 1.º constituído por uma regra geral, um 2.º por excepções à regra geral e um 3.º por excepções às excepções, passamos a ter apenas dois: um 1.º constituído por duas regras gerais (em vez de uma) e um 2.º pelas excepções às regras gerais (umas genéricas e outras específicas), deixando de existir excepções às excepções.

No que toca à transposição das normas contidas no artigo 6.º do CIVA, as regras relativas à localização das transmissões de bens passaram a estar concentradas nos primeiros cinco números do artigo (os anteriores números 1, 2 e 3, que se mantiveram com a mesma numeração e a mesma redacção, e os anteriores números 22 e 23, relacionados com o fornecimento de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, e de electricidade, que passaram a constituir, respectivamente, os números 4 e 5). As disposições que estavam contidas nos números 4 a 21, passaram a constar dos números 6 a 12, que, assim, passam a contemplar apenas as regras de localização das prestações de serviços.

2.2. As duas regras gerais

De acordo com a nova redacção do artigo 6.º do CIVA, passam a ser duas as regras gerais de localização das prestações de serviços, que se diferenciam em função da natureza do adquirente.

Assim:

1.ª regra geral – Constante da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º.

Quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo do IVA⁽¹⁰⁾ – operações B2B – as operações passam a ser tributáveis 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.

Assim, se um sujeito passivo português prestar um serviço a um adquirente italiano que seja sujeito passivo, a operação não é, em princípio⁽¹¹⁾, localizada em Portugal, mas em Itália.

Como tal, o prestador de serviços português não deverá liquidar IVA, devendo ser o cliente italiano a liquidá-lo na Itália, à taxa aí vigente (inversão do sujeito passivo ou *reverse-charge*).

¹⁰ O conceito de sujeito passivo inclui, de conformidade com o novo n.º 5 do artigo 2.º do CIVA, as pessoas colectivas, não sujeitos passivos, que estejam, ou devam estar, registados para efeitos de IVA.

¹¹ Dizemos “em princípio”, em virtude de haver excepções à regra acabada de definir.



Na situação inversa, ou seja, se o prestador de serviços for italiano e o adquirente português, será o adquirente português quem terá de proceder à liquidação do IVA devido pela operação realizada, à taxa vigente no território português, reconhecendo-se-lhe, no entanto, direito à dedução do IVA autoliquidado.

2.ª regra geral – Contida na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º.

Quando o adquirente dos serviços for uma pessoa que não seja sujeito passivo do IVA – operações B2C – as operações são localizadas na sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador dos serviços (situação homóloga à anterior regra geral acolhida no antigo n.º 4 do artigo 6.º).

Assim, se um sujeito passivo português prestar um serviço a um adquirente francês que não seja sujeito passivo, deverá, em princípio¹², liquidar IVA português, uma vez que a operação se localiza, em princípio, em Portugal.

Se for um sujeito passivo de outro Estado membro a prestar um serviço a um português que não seja sujeito passivo, o referido sujeito passivo deverá, em princípio, liquidar IVA à taxa vigente no Estado membro onde está estabelecido.

2.3. As excepções comuns às duas regras gerais

As regras acabadas de definir, comportam, no entanto, determinadas excepções, algumas das quais são comuns às duas regras gerais, enquanto outras são específicas das operações entre sujeitos passivos e não sujeitos passivos.

Nos novos números 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA temos excepções às duas regras gerais e nos novos números 9 e 10 excepções à regra geral das prestações de serviços efectuadas por sujeitos passivos a não sujeitos passivos (operações B2C). No n.º 11 temos as excepções para as prestações de serviços efectuadas a pessoas estabelecidas ou domiciliadas fora da Comunidade. No n.º 12 temos algumas situações especiais que, a não terem sido previstas, ocasionariam ausência de tributação e nefastas distorções de concorrência.

Começemos por analisar as excepções que são comuns às duas regras gerais:

a) Prestações de serviços relacionadas com um imóvel, incluindo:

- Os serviços prestados por arquitectos, por empresas de fiscalização de obras, por peritos e agentes imobiliários, e os que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários;
- A concessão de direitos de utilização de bens imóveis;
- A prestação de serviços de alojamento efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, tais como parques de campismo.
- Estas prestações de serviços, referidas na alínea a) dos n.os 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde se situa o imóvel, independentemente da qualidade do adquirente.
- E, assim, se o imóvel se localizar no território nacional, as prestações de serviços desta natureza são tributáveis em Portugal, seja o adquirente dos serviços sujeito passivo ou não e seja ele português, comunitário ou não comunitário. Não serão tributadas no território nacional se o imóvel se localizar noutro país, seja o adquirente dos serviços sujeito passivo ou não e seja ele português, comunitário ou não comunitário.
- Analisemos os seguintes exemplos de aplicação:

Exemplo 1 – Um arquitecto português, com gabinete em Braga, elabora um projecto para a construção de um imóvel em Vigo (Espanha).

- A prestação de serviços é considerada como sendo efectuada em Espanha, uma vez que se refere a um imóvel aí situado, pelo que não é tributada em Portugal (alínea a) do n.º 7 do art. 6.º do CIVA).

Exemplo 2 – Uma empresa de construção civil de Barcelona desloca trabalhadores seus para Portugal, para

¹² Dizemos “em princípio”, em virtude de haver excepções à regra acabada de definir.



aqui participarem na construção de um Centro Comercial.

- A prestação de serviços é considerada localizada em Portugal, uma vez que se refere a um imóvel aqui situado, pelo que terá de ser tributada no território nacional (alínea a) do n.º 8 do art. 6.º do CIVA). Caso a empresa espanhola não nomeie representante em Portugal, a liquidação do IVA é da competência do adquirente do serviço (alínea g) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA), pelo que a empresa portuguesa a quem o serviço é facturado, mesmo que apenas pratique operações isentas nos termos do art. 9.º do CIVA, terá de proceder à liquidação do IVA a favor do Estado. O direito à dedução do IVA assim liquidado depende do enquadramento do adquirente dos serviços face ao CIVA.

Exemplo 3 – Uma empresa com sede em Braga, procedeu a trabalhos de adaptação de uma loja num Centro Comercial de Braga, facturando os trabalhos a uma empresa francesa.

- A prestação de serviços é considerada localizada no território nacional (alínea a) do n.º 8 do art. 6.º do CIVA), pelo que terá de ser facturada à empresa francesa com IVA português.

b) Prestações de serviços de transporte de passageiros.

- Estas prestações de serviços, referidas na alínea b) dos n.os 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde se efectua o transporte, em função das distâncias percorridas, independentemente da qualidade do adquirente.
- E, assim, o IVA correspondente às distâncias percorridas no território nacional é devido em Portugal, seja o adquirente dos serviços sujeito passivo ou não e seja ele português, comunitário ou não comunitário. Não é, contudo, devido em Portugal o IVA correspondente às distâncias percorridas fora do território nacional, ainda que tais serviços sejam prestados por operadores nacionais.
- Tenha-se em atenção que estas regras não se aplicam às situações abrangidas pelo regime especial das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos, regulado pelo Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de Julho.
- E tenha-se, igualmente, em atenção que, nos termos da alínea r) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA, está isento de imposto o transporte de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro.

c) Prestações de serviços de alimentação e bebidas, que não as referidas na alínea d).

- Estas prestações de serviços, referidas na alínea c) dos n.os 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde ocorre o fornecimento dos serviços, independentemente da qualidade do adquirente.
- E, assim, o IVA correspondente às prestações de serviços de alimentação e bebidas efectuadas no território nacional é devido em Portugal, seja o adquirente dos serviços sujeito passivo ou não e seja ele português, comunitário ou não comunitário. Já o IVA correspondente às prestações de serviços de alimentação e bebidas efectuadas fora do território nacional, não é devido em Portugal.

d) Prestações de serviços de alimentação e bebidas, executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros.

- Considera-se local de execução material o lugar de partida do transporte.
- Estas prestações de serviços, referidas na alínea d) dos n.os 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar de partida do transporte, independentemente da qualidade do adquirente.
- E, assim, se o lugar de partida do transporte se localizar em Portugal, as prestações de serviços de alimentação e bebidas são tributáveis em Portugal, seja o adquirente dos serviços sujeito passivo ou não e seja ele português, comunitário ou não comunitário.

e) Prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso.

- Estas prestações de serviços, referidas na alínea e) dos n.os 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde são materialmente executadas, independentemente da qualidade do adquirente.
- E, assim, se as prestações de serviços em epígrafe forem materialmente executadas no território por-



tuguês, tais serviços são tributáveis em Portugal, seja o adquirente dos serviços sujeito passivo ou não e seja ele português, comunitário ou não comunitário. Não serão tributadas no território nacional se forem materialmente executadas noutro país, seja o adquirente dos serviços sujeito passivo ou não e seja ele português, comunitário ou não comunitário.

- Estas alíneas foram alteradas pelo decreto-lei n.º 134/2010 e a sua alteração entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2011, alterando significativamente a redacção anterior. Até 31 de Dezembro de 2010, a regra de localização que era resultante da conjugação da alínea e) do n.º 7 com a alínea e) do n.º 8 do art. 6.º (na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 186/2009 de 12 de Agosto) abrangia a generalidade das prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, educativo, desportivo, recreativo e similar, aplicando-se quer o destinatário fosse um sujeito passivo de IVA quer não fosse.
- A nova alteração introduzida pelo decreto-lei 134/2010, implica que a maior parte dos serviços relacionados com manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, passem a ser tributáveis 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, ficando apenas abrangidas pela excepção aqui prevista o próprio acesso às manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso.

f) Locação de curta duração de um meio de transporte.

- Por “locação de curta duração de um meio de transporte”, conforme se passa a determinar na alínea j) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA, entende-se a locação de um meio de transporte por um período não superior a 30 dias ou, tratando-se de uma embarcação, por um período não superior a 90 dias.
- Estas prestações de serviços, referidas na alínea f) dos n.os 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde o bem é colocado à disposição do adquirente, independentemente da qualidade deste.
- E, assim, se a colocação do meio de transporte à disposição do destinatário ocorrer no território nacional, a operação de locação é tributável em Portugal, seja o adquirente dos serviços sujeito passivo ou não e seja ele português, comunitário ou não comunitário. A operação de locação não é tributável no território nacional se a colocação do meio de transporte à disposição do destinatário ocorrer fora do território nacional, seja o adquirente dos serviços sujeito passivo ou não e seja ele português, comunitário ou não comunitário.
- Analisemos o seguinte exemplo de aplicação:

Exemplo – Uma empresa de rent-a-car de Lisboa aluga, durante dez dias, a uma empresa francesa um automóvel para as deslocações em Portugal de um seu gerente.

- Esta prestação de serviços é considerada localizada no território nacional (alínea f) do n.º 8 do art. 6.º do CIVA), pelo que terá de ser facturada com IVA português.

2.4. As excepções específicas à regra de localização aplicável às prestações de serviços em que o destinatário dos serviços é um não sujeito passivo do IVA

Com o objectivo de passar a tributar as operações no local de consumo, afasta-se a aplicação da regra geral de localização das prestações de serviços efectuadas a não sujeitos passivos do IVA (operações B2C) às seguintes prestações de serviços, previstas nos novos n.os 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, que se consideram localizadas e tributáveis nos seguintes termos:

a) Prestações de serviços de transporte de bens, com excepção do transporte intracomunitário de bens.

- Estas prestações de serviços, referidas na alínea a) dos n.os 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde se efectua o transporte, em função das distâncias percorridas.
- E, assim, quando o destinatário dos serviços é um não sujeito passivo do IVA, as prestações de serviços em epígrafe são tributáveis no território nacional, pelas distâncias percorridas em Portugal e não são tributáveis pelas distâncias percorridas fora de Portugal.

b) Prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens.



- Estas prestações de serviços, referidas na alínea b) dos n.os 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar de partida do transporte.
- E, assim, quando o destinatário dos serviços é um não sujeito passivo do IVA, as prestações de serviços em epígrafe são tributáveis no território nacional, quando o lugar de partida do transporte ocorrer em Portugal e não são tributáveis quando o lugar de partida do transporte ocorrer fora de Portugal.
- Para este efeito, considera-se “transporte intracomunitário de bens”, nos termos da alínea e) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA, o transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território de Estados membros diferentes, e “lugar de partida”, nos termos da alínea f) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA, o lugar onde se inicia efectivamente o transporte, não considerando os trajectos efectuados para chegar ao lugar onde se encontram os bens.
- Analisemos os seguintes exemplos de aplicação:

Exemplo 1 – Transporte com início em Portugal e chegada noutro Estado membro, sendo transportador um sujeito passivo português. Adquirente do serviço de transporte é um sujeito passivo português que fornece o seu n.º de IVA.

- A operação localiza-se em Portugal. No entanto, como o transporte está relacionado com a saída de bens do território nacional para outro Estado membro, beneficia da isenção prevista na alínea q) do n.º 1 do art. 14.º do CIVA.

Exemplo 2 – Transporte com início noutro Estado membro e chegada em Portugal, sendo transportador um sujeito passivo português. Adquirente do serviço de transporte é um sujeito passivo português que fornece o seu n.º de IVA.

- A operação localiza-se em Portugal. O transporte está sujeito a IVA no território nacional, sendo o transportador o responsável pela liquidação.

Exemplo 3 – Transporte com início em Portugal e chegada noutro Estado membro, sendo transportador um sujeito passivo português. Adquirente do serviço de transporte é um sujeito passivo identificado noutro Estado membro.

- A operação localiza-se no Estado membro do adquirente. O responsável pela liquidação do IVA é o adquirente do serviço (reverse charge) no respectivo Estado membro.

Exemplo 4 – Transporte com início noutro Estado membro e chegada em Portugal, sendo transportador um sujeito passivo português. Adquirente do serviço de transporte é um sujeito passivo identificado noutro Estado membro.

- A operação localiza-se no Estado membro do adquirente. O responsável pela liquidação do IVA é o adquirente do serviço (reverse charge) no respectivo Estado membro.

Exemplo 5 – Transporte com início em Portugal e chegada noutro Estado membro, sendo transportador um sujeito passivo português. Adquirente do serviço de transporte é uma pessoa que não é sujeito passivo.

- A operação localiza-se no território nacional (alínea b) do n.º 10 do artigo 6.º do CIVA). O responsável pela liquidação do IVA é o transportador.

Exemplo 6 – Transporte com início noutro Estado membro e chegada a Portugal, sendo transportador um sujeito passivo português. Adquirente do serviço de transporte é uma pessoa que não é sujeito passivo.

- A operação localiza-se no Estado membro onde se inicia o transporte (alínea b) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA). O responsável pela liquidação do IVA é o transportador, que deverá nomear representante no Estado membro onde se inicia o transporte.

Exemplo 7 – Transporte com início num Estado membro diferente de Portugal e chegada noutro Estado membro diferente do primeiro, sendo transportador um sujeito passivo português. Adquirente do serviço de transporte é um sujeito passivo estabelecido no território nacional.

- A operação localiza-se no território nacional. O responsável pela liquidação do IVA é o transportador.



Exemplo 8 – Transporte com início num Estado membro diferente de Portugal e chegada noutro Estado membro diferente do primeiro, sendo transportador um sujeito passivo português. Adquirente do serviço de transporte é um sujeito passivo estabelecido noutro Estado membro.

- A operação localiza-se no Estado membro do adquirente. O responsável pela liquidação do IVA é o adquirente do serviço no respectivo Estado membro (reverse charge).

Exemplo 9 – Transporte com início num Estado membro diferente de Portugal e chegada noutro Estado membro diferente do primeiro, sendo transportador um sujeito passivo português. Adquirente do serviço de transporte é uma pessoa que não é sujeito passivo.

- A operação localiza-se no Estado membro onde se inicia o transporte (alínea b) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA). O responsável pela liquidação do IVA é o transportador, que deverá nomear representante no Estado membro onde se inicia o transporte.

Exemplo 10 – Transporte com início num determinado ponto de um Estado membro diferente de Portugal e chegada noutro ponto do mesmo Estado membro, sendo transportador um sujeito passivo português. Adquirente do serviço de transporte é um sujeito passivo estabelecido no território nacional.

- A operação localiza-se no território nacional. O responsável pela liquidação do IVA é o transportador.

Exemplo 11 – Transporte com início em Portugal e chegada noutro Estado membro, sendo transportador um sujeito passivo de outro Estado membro. Adquirente do serviço de transporte é um sujeito passivo português que fornece o seu n.º de IVA.

A operação localiza-se em Portugal. O transporte estaria sujeito a IVA no território nacional, sendo o adquirente o responsável pela liquidação (reverse charge).

No entanto, como o transporte está relacionado com a saída de bens do território nacional para outro Estado membro, beneficia da isenção prevista na alínea q) do n.º 1 do art. 14.º do CIVA.

Exemplo 12 – Transporte com início noutro Estado membro e chegada em Portugal, sendo transportador um sujeito passivo de outro Estado membro. Adquirente do serviço de transporte é um sujeito passivo português que fornece o seu n.º de IVA.

- A operação localiza-se em Portugal. O transporte está sujeito a IVA no território nacional, sendo o adquirente o responsável pela liquidação (reverse charge).

Exemplo 13 – Transporte com início em Portugal e chegada noutro Estado membro, sendo transportador um sujeito passivo de outro Estado membro. Adquirente do serviço de transporte é um sujeito passivo identificado noutro Estado membro.

- A operação localiza-se no Estado membro do adquirente. O responsável pela liquidação do IVA é o transportador, caso este e o adquirente estejam estabelecidos no mesmo Estado membro. Será o adquirente do serviço (reverse charge) no respectivo Estado membro, caso esteja estabelecido num Estado membro diferente do do transportador.

Exemplo 14 – Transporte com início noutro Estado membro e chegada em Portugal, sendo transportador um sujeito passivo de outro Estado membro. Adquirente do serviço de transporte é um sujeito passivo identificado noutro Estado membro.

- A operação localiza-se no Estado membro do adquirente. O responsável pela liquidação do IVA é o transportador, caso este e o adquirente estejam estabelecidos no mesmo Estado membro. Será o adquirente do serviço (reverse charge) no respectivo Estado membro, caso esteja estabelecido num Estado membro diferente do do transportador.

Exemplo 15 – Transporte com início em Portugal e chegada noutro Estado membro, sendo transportador um sujeito passivo de outro Estado membro. Adquirente do serviço de transporte é uma pessoa que não é sujeito passivo.

- A operação localiza-se no território nacional (alínea b) do n.º 10 do artigo 6.º do CIVA). O responsável pela liquidação do IVA é o transportador, que deverá nomear representante fiscal no território nacional (n.º 1 do art. 30.º do CIVA).



Exemplo 16 – Transporte com início noutro Estado membro e chegada a Portugal, sendo transportador um sujeito passivo de outro Estado membro. Adquirente do serviço de transporte é uma pessoa que não é sujeito passivo.

- A operação localiza-se no Estado membro onde se inicia o transporte (alínea b) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA). O responsável pela liquidação do IVA é o transportador.

Exemplo 17 – Transporte com início num Estado membro diferente de Portugal e chegada noutro Estado membro diferente do primeiro, sendo transportador um sujeito passivo de outro Estado membro. Adquirente do serviço de transporte é um sujeito passivo estabelecido no território nacional.

- A operação localiza-se no território nacional. O responsável pela liquidação do IVA é o adquirente do serviço.

Exemplo 18 – Transporte com início num determinado ponto de um Estado membro diferente de Portugal e chegada noutro ponto do mesmo Estado membro, sendo transportador um sujeito passivo de outro Estado membro. Adquirente do serviço de transporte é um sujeito passivo estabelecido no território nacional.

- A operação localiza-se no território nacional. O responsável pela liquidação do IVA é o adquirente do serviço.

c) Prestações de serviços acessórios do transporte.

- Estas prestações de serviços, referidas na alínea c) dos n.os 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde são materialmente executadas.
- E, assim, o IVA correspondente às prestações de serviços em epígrafe é devido em Portugal, se tais prestações de serviços forem materialmente executadas no território nacional. Não é, contudo, devido em Portugal o IVA correspondente a tais prestações de serviços se forem materialmente executadas fora do território nacional.
- Têm a natureza de prestações de serviços acessórios do transporte os transportes de aproximação e serviços conexos, tais como carga e descarga, depósito, manutenção, conservação das mercadorias, aluguer de veículos e de materiais próprios para a carga e descarga (gruas, tapetes rolantes, carros, etc.), aluguer de contentores e outros equipamentos destinados à protecção das mercadorias.
- Analisemos os seguintes exemplos de aplicação:

Exemplo 1 – Transporte de um bem da Alemanha para Portugal. Prestações acessórios executadas quer na Alemanha, quer em França. Adquirente das prestações acessórios é um sujeito passivo nacional que forneceu ao prestador o seu n.º de identificação IVA.

- Localização da operação em Portugal, apesar de as prestações acessórios terem sido materialmente executadas noutros Estados membros (alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA). De conformidade com a alínea e) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA, o imposto terá de ser liquidado pelo adquirente das prestações de serviços em causa, embora, tenha igualmente direito à sua dedução (alínea c) do n.º 1 do art. 19.º do CIVA).

Exemplo 2 – Transporte de um bem de Portugal para a Bélgica. Prestações acessórios executadas em Portugal. Adquirente destes últimos serviços é um sujeito passivo francês que forneceu o seu n.º de identificação IVA.

- Localização das operações em França, apesar de as prestações acessórios terem sido executadas em Portugal. A empresa portuguesa prestadora dos serviços acessórios emitirá a sua factura à empresa francesa sem IVA.

d) Prestações de serviços que consistam em trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes.

- Estas prestações de serviços, referidas na alínea d) dos n.os 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde são materialmente executadas.
- E, assim, o IVA correspondente às prestações de serviços em epígrafe é devido em Portugal, se tais prestações de serviços forem materialmente executadas no território nacional. Não é, contudo, devido



em Portugal o IVA correspondente a tais prestações de serviços, se forem materialmente executadas fora do território nacional.

e) Prestações de serviços efectuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem.

- Estas prestações de serviços, referidas na alínea e) dos n.os 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde se efectua a operação principal.
- Analisemos o seguinte exemplo de aplicação:

Exemplo 1 – Transmissão intracomunitária a partir do território nacional, efectuada com a intermediação de um sujeito passivo estabelecido noutro Estado membro. Adquirente dos serviços de intermediação é um sujeito passivo de outro Estado membro que fornece o seu n.º de IVA.

- A operação localiza-se no Estado membro do adquirente. O responsável pela liquidação do IVA é o prestador dos serviços ou o adquirente, neste último caso se estiver estabelecido num Estado membro diferente do do intermediário.

Exemplo 2 – Espectáculo realizado no território nacional, efectuado com a intermediação de um sujeito passivo estabelecido num país terceiro. Adquirente dos serviços de intermediação é um sujeito passivo português que fornece o seu n.º de IVA.

- A operação de intermediação localiza-se no território nacional (alínea a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA. O responsável pela liquidação do IVA é o adquirente dos serviços.

Exemplo 3 – Espectáculo realizado no território nacional, efectuado com a intermediação de um sujeito passivo estabelecido num país terceiro. Adquirente dos serviços de intermediação é um sujeito passivo de outro Estado membro que fornece o seu n.º de IVA.

- A operação localiza-se no Estado membro do adquirente. O responsável pela liquidação do IVA é o adquirente dos serviços.

Exemplo 4 – Espectáculo realizado no território nacional, efectuado com a intermediação de um sujeito passivo estabelecido num país terceiro. Adquirente dos serviços de intermediação é uma pessoa que não é sujeito passivo.

- A operação de intermediação localiza-se no território nacional (alínea e) do n.º 10 do art. 6.º do CIVA. O responsável pela liquidação do IVA é o intermediário, que terá de nomear representante no território nacional.

f) Prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, compreendendo as dos organizadores daquelas actividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias.

- Estas prestações de serviços, referidas na alínea f) dos n.os 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde são materialmente executadas, quando o destinatário dos serviços é um não sujeito passivo do IVA.

2.5. Serviços prestados a residentes fora da Comunidade

De conformidade com o n.º 11 do artigo 6.º do Código do IVA, as prestações de serviços, a seguir indicadas, são tributáveis no lugar do domicílio ou residência habitual do destinatário:

- a) Cessão ou concessão de direitos de autor, brevets, licenças, marcas de fabrico e de comércio e outros direitos análogos.
- b) Prestações de serviços de publicidade.
- c) Prestações de serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas, e de gabinetes de estudo em todos os domínios, compreendendo os de organização, investigação e desenvolvimento.
- d) Tratamento de dados e fornecimento de informações.



- e) Operações bancárias, financeiras e de seguro ou resseguro, com excepção da locação de cofres-fortes.
 - f) Colocação de pessoal à disposição.
 - g) Locação de bens móveis corpóreos, com excepção de meios de transporte.
 - h) Cessão ou concessão do acesso a uma rede de gás natural ou a qualquer rede a ela ligada, à rede de electricidade, ou às redes de aquecimento e arrefecimento, bem como prestações de serviços de transporte ou envio através dessas redes e prestações de serviços directamente conexas;
 - i) Prestações de serviços de telecomunicações.
 - j) Prestações de serviços de radiodifusão e de televisão.
 - k) Prestações de serviços por via electrónica, nomeadamente as descritas no anexo D.
 - l) Obrigação de não exercer, mesmo a título parcial, uma actividade profissional ou um direito mencionado no presente número.
- Face ao descrito, a prestação de tais serviços a pessoas (não sujeitos passivos) estabelecidas ou domiciliadas na Comunidade, são tributáveis no Estado membro onde o prestador tiver a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio.
 - A prestação dos serviços indicados a sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio ao qual os serviços são prestados, noutro Estado membro, não são tributáveis no território nacional, mas sim no Estado membro do destinatário (adquirente dos serviços).
 - Não são, contudo, tributáveis no território nacional, quando o adquirente dos serviços for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade (n.º 11 do artigo 6.º do Código do IVA).

2.6. Extensão da territorialidade.

Face ao descrito, haveria situações que, conduzindo à utilização ou exploração efectivas de bens móveis corpóreos no território da Comunidade, nomeadamente meios de transporte, ou correspondendo a prestações de serviços efectuadas por operadores de países terceiros, não seriam tributáveis no território da Comunidade, provocando distorções de concorrência.

Foram esses os motivos que conduziram à regulamentação das situações previstas no n.º 12 do artigo 6.º do CIVA, que se analisam de seguida.

a) Locação de bens móveis corpóreos, com excepção dos meios de transporte.

- Estas prestações de serviços, previstas na alínea a) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA, quando:
 - Efectuadas a pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território da Comunidade; e
 - A utilização ou exploração efectivas do bem ocorram no território nacional;
- são tributáveis no território nacional, qualquer que seja a localização da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador.

b) Locação de curta duração de um meio de transporte.

- Estas prestações de serviços, previstas na alínea b) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA, quando:
 - Efectuadas a pessoa que não seja sujeito passivo, estabelecida ou domiciliada dentro ou fora do território da Comunidade; e
 - A utilização ou exploração efectivas do meio de transporte ocorram no território nacional;
- são tributáveis no território nacional, qualquer que seja sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador, mesmo que a colocação à disposição do destinatário do meio de transporte tenha ocorrido fora da Comunidade.

c) Locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração.

- Estas prestações de serviços, previstas na alínea c) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA, quando:



- Efectuadas a pessoa que não seja sujeito passivo, estabelecida ou domiciliada dentro ou fora do território da Comunidade;
- Por um locador que não tenha no território da Comunidade sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados;

são tributáveis no território nacional, quando a utilização ou exploração efectivas do meio de transporte ocorram no território nacional.

d) Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e de televisão, e as prestações de serviços por via electrónica, nomeadamente as descritas no Anexo D ao CIVA.

- Estas prestações de serviços, previstas na alínea d) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA, quando:
 - O prestador seja um sujeito passivo que não tenha, no território da Comunidade, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados; e
 - O adquirente for uma pessoa, singular ou colectiva, com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio no território nacional, que não seja um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º do CIVA;

são tributáveis no território nacional.

- Analisemos os seguintes exemplos de aplicação:

Exemplo 1 – Uma empresa com sede em Évora adquire a uma empresa com sede na França um dos serviços constantes do Anexo D ao CIVA.

- Esta prestação de serviços é considerada efectuada no território nacional, uma vez que o adquirente é sujeito passivo do IVA em Portugal (alínea a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA), pelo que terá de ser cá tributada. A liquidação do IVA cabe ao próprio adquirente (n.º 1, alínea g) e n.º 5 do art. 2.º do CIVA), que, no entanto, terá também direito à respectiva dedução (alínea c) do n.º 1 do art. 19.º do CIVA).

Exemplo 2 – A mesma empresa de Évora adquire a uma empresa com sede nos Estados Unidos da América um dos serviços constantes do Anexo D ao CIVA.

- Esta prestação de serviços é considerada efectuada no território nacional, uma vez que o adquirente é sujeito passivo do IVA em Portugal (alínea a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA), pelo que terá de ser cá tributada. A liquidação do IVA cabe ao próprio adquirente (n.º 1, alínea g) e n.º 5 do art. 2.º do CIVA), que, no entanto, terá também direito à respectiva dedução (alínea c) do n.º 1 do art. 19.º do CIVA).

Exemplo 3 – Uma empresa com sede no Porto transmitiu, via Internet, um dos serviços constantes do Anexo D ao CIVA a uma empresa com sede noutro Estado membro.

- Esta prestação de serviços não é considerada localizada no território nacional (n.º 6 do art. 6.º do CIVA, a contrario), pelo que não é cá tributada.

Exemplo 4 – A mesma empresa do Porto transmitiu, via Internet, um dos serviços constantes do Anexo D ao CIVA a uma empresa com sede num país terceiro.

- Esta prestação de serviços não é considerada localizada no território nacional (alínea l) do n.º 11 do art. 6.º do CIVA), pelo que não é cá tributada.

Exemplo 5 – A mesma empresa do Porto transmitiu, via Internet, um dos serviços constantes do Anexo D ao CIVA a um não sujeito passivo residente noutro Estado membro.

- Esta prestação de serviços é considerada localizada no território nacional (alínea b) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA), pelo que a empresa portuguesa terá de proceder à liquidação do IVA correspondente ao valor do serviço prestado.

Exemplo 6 – A mesma empresa do Porto transmitiu, via Internet, um dos serviços constantes do Anexo D ao CIVA a um não sujeito passivo residente num país terceiro.

- Esta prestação de serviços não é considerada localizada no território nacional (alínea l) do n.º 11 do art.



6.º do CIVA), pelo que a empresa portuguesa não terá de liquidar qualquer IVA na factura.

Exemplo 7 – Uma empresa com sede nos Estados Unidos da América transmitiu, via Internet, um dos serviços constantes do Anexo D ao CIVA a um não sujeito passivo residente em Portugal.

- Esta prestação de serviços é considerada localizada no território nacional (alínea d) do n.º 12 do art. 6.º do CIVA).
- No tocante às prestações de serviços efectuadas por fornecedores de países terceiros a particulares comunitários, o IVA é devido no lugar onde o não sujeito passivo esteja estabelecido, tenha o seu domicílio ou a sua residência habitual.
- Nestes casos, o sujeito passivo não estabelecido na Comunidade entregará o IVA no Estado membro onde se encontrar identificado, competindo a este Estado membro, nos termos do art. 32.º do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho de 7 de Outubro de 2003, assegurar que esse IVA seja transferido para a conta bancária em euros que tiver sido indicada pelo Estado membro de consumo ao qual é devido o pagamento.
- Para facilitar o cumprimento das obrigações fiscais pelos operadores que prestam serviços electrónicos, que não se encontram estabelecidos nem são obrigados a identificarem-se para efeitos fiscais na Comunidade, a Directiva 2002/38/CE criou um regime especial, segundo o qual qualquer operador que preste tais serviços por via electrónica a não sujeitos passivos na Comunidade pode, se não se encontrar já identificado para efeitos fiscais na Comunidade, optar pela identificação num único Estado membro. Tais operadores, porém, estão obrigados ao cumprimento dos requisitos nele previstos e das disposições pertinentes em vigor no Estado membro onde os serviços são prestados.
- Em Portugal o referido regime foi aprovado pelo art. 5.º do Decreto-Lei n.º 130/2003, de 28 de Junho, o qual, em conformidade com o art. 8.º do mesmo decreto-lei produz efeitos a partir de 1 de Julho de 2003.

2.7. Conclusões sobre as novas regras de localização

2.7.1. Operações entre sujeitos passivos

Face às novas regras de localização das prestações de serviços podemos concluir o seguinte:

1.^a) Nas operações entre sujeitos passivos – operações B2B – o IVA é devido no país do adquirente, tenha este a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio para o qual os serviços são prestados, noutro Estado membro da Comunidade ou fora dela, cabendo ao adquirente a obrigação da liquidação do imposto, se for devido.

E, assim:

- i. Se o prestador estiver registado para efeitos de IVA em Portugal, as facturas por si emitidas não são tributáveis em Portugal, devendo ser incluídas nas declarações periódicas nos seguintes campos:
 - Campo 7 do quadro 06 – se o adquirente dos serviços (cliente) tiver a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio noutro Estado membro. O valor das prestações de serviços inscrito no campo 7 deve ser igualmente inscrito na declaração recapitulativa, a que nos referiremos nos pontos 4 e 5 deste manual, sendo identificadas como operações do tipo 5.
 - Campo 8 do quadro 06 – se o adquirente dos serviços (cliente) tiver a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio num país terceiro.
- ii. Se o adquirente dos serviços for um sujeito passivo com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio, no território nacional, cabe-lhe a ele, por força do que dispõem os n.os 1, alíneas e) e g), e 5 do artigo 2.º do CIVA, a obrigação de liquidação do imposto devido, imposto esse que terá direito a deduzir, em conformidade com as regras definidas nos artigos 19.º a 23.º do CIVA.

Em termos declarativos, estas operações são incluídas na declaração periódica do IVA nos seguintes termos:



- Campo 16 do quadro 06⁽¹³⁾ – se efectuadas por sujeitos passivos que tenham a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio noutro Estado membro. O IVA liquidado pelo sujeito passivo português, na qualidade de adquirente, deve ser incluído no campo 17, sendo a dedução do IVA, caso a ela haja direito, efectuada no campo 24. Campos 1, 3 ou 5 do quadro 06 – se efectuadas por sujeitos passivos que tenham a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio num país terceiro. O IVA liquidado pelo sujeito passivo português, na qualidade de adquirente, deve ser incluído nos campos 2, 4 ou 6, conforme a taxa aplicável. Os valores inscritos nos campos 1, 3 ou 5, com referência a estas operações, devem ser igualmente inscritos no campo 98 do quadro 06A.

2.^a) As únicas excepções à regra mencionada na 1.^a conclusão são as previstas nos n.os 7, 8 e 12, alínea a), do artigo 6.º do CIVA.

3.^a) Nas operações entre sujeitos passivos há uma alteração profunda nas operações relativas aos “trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e as peritagens a eles referentes”, onde se incluem, por exemplo, os trabalhos de reparação, beneficiação e transformação de bens móveis corpóreos e o “trabalho a feitiço”, que deixam de ser tributáveis no país onde são materialmente executados, para serem tributáveis no país onde o adquirente tem a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio.

2.7.2. Operações entre sujeitos passivos e não sujeitos passivos

1.^a) Ainda segundo as novas regras de localização, nas prestações de serviços efectuadas por sujeitos passivos a uma pessoa que não seja sujeito passivo – operações B2C – o IVA é devido no país onde o prestador tenha a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados.

Constituem excepções a esta regra as situações previstas nos n.os 7, 8, 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, quer o adquirente do serviço esteja estabelecido na Comunidade ou fora dela.

E constituem ainda excepções a esta regra as situações previstas no n.º 11 do artigo 6.º do CIVA, mas apenas quando o adquirente seja uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade.

Conforme se estabelece no n.º 11 do artigo 6.º do CIVA, a prestação dos serviços nele descritos por um sujeito passivo com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, no território nacional, a um não sujeito passivo estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade, não é tributável no território português.

O que acaba de dizer-se, permite-nos afirmar que as prestações de serviços referidas no n.º 11 do artigo 6.º do CIVA, quando efectuadas por um sujeito passivo com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, no território nacional, a um não sujeito passivo estabelecido ou domiciliado na Comunidade, são tributáveis no território português.

2.^a) Nas prestações de serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, devem, ainda, ter-se em atenção as situações previstas no n.º 12 do artigo 6.º do CIVA.

2.8. As operações com as Regiões Autónomas

Como é sabido, as taxas de IVA no Continente e nas Regiões Autónomas são diferentes, devido, nomeadamente, ao reconhecimento das dificuldades inerentes à localização das ilhas, que justificam o reconhecimento da existência de custos de insularidade.

Por esse motivo, as regras de localização previstas no art. 6.º são também importantes para enquadrar operações relacionadas com as Regiões Autónomas, neste caso, não para saber quem é responsável pela liquidação de imposto (que será sempre o fornecedor ou prestador), mas para efeitos de aplicação das taxas (n.º 3 do art. 18.º do CIVA), nos termos do n.º 2 do art. 1.º do DL n.º 347/85, de 23 de Agosto.

De facto, as operações em causa não têm um carácter internacional, uma vez que integram o mesmo território fiscal para efeitos de aplicação do IVA, tendo, no entanto, tratamento diferente no que respeita a taxas de tributação, pelo que se torna necessário definir os critérios da sua aplicação e, por outro lado, estabelecer a obrigatoriedade de preenchimento de anexos à declaração periódica do IVA (Anexo Continente, Ane-

¹³ Ver desenvolvimento desta matéria no ponto 6 deste manual.



xo Madeira e Anexo Açores), devendo ser correctamente assinalados os quadros 03 e 04 dessa declaração.

Da conjugação da legislação mencionada, podemos concluir que nas prestações de serviços efectuadas a sujeitos passivos, o prestador liquidará IVA à taxa vigente no território onde estiver o adquirente, com as excepções previstas nos n.os 7 e 8 do art. 6.º. Nas prestações de serviços efectuadas a particulares e não sujeitos passivos, o prestador liquidará IVA à taxa vigente no território onde tiver a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, com as excepções previstas nos n.os 7, 8, 9 e 10 do art. 6.º.

Por exemplo, o serviço de construção de um imóvel sito na Madeira, prestado por uma empresa com sede no continente, localiza-se, face ao exposto na alínea a) dos n.os 7 e 8 do art. 6.º, na Madeira, pelo que a empresa do continente deverá liquidar IVA à taxa de 16% em vigor na Madeira (deverá preencher o campo 1 do quadro 03 e o campo 3 do quadro 04 da declaração periódica e enviar o Anexo Madeira).

Outro exemplo será o de um TOC de Braga que presta serviços de contabilidade a uma empresa com sede nos Açores, que terá, relativamente a esses serviços, de liquidar IVA à taxa dos Açores de 16%, pois a operação considera-se localizada nessa Região Autónoma, nos termos da alínea a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA (deverá assinalar na declaração periódica o campo 1 do quadro 03 e o campo 2 do quadro 04 e enviar conjuntamente com a declaração periódica o Anexo Açores).

Se fosse um TOC dos Açores a prestar serviços a empresas com sede no continente e na Madeira, a localização ocorria nestas regiões (sede do adquirente – alínea a) do n.º 6 do art. 6.º), pelo que o TOC deveria liquidar IVA à taxa de 23% e de 16%, respectivamente (deveria preencher a declaração periódica assinando o campo 2 do quadro 03, os campos 1 e 3 do quadro 04 e enviar conjuntamente o Anexo Continente e o Anexo Madeira).

Relativamente às operações que envolvam transmissões de bens (mercadorias), a aplicação das regras de territorialidade, no caso de operações com as Regiões Autónomas, é bastante mais simples, uma vez que, por força do n.º 1 do art. 6.º, será de aplicar a taxa em vigor no território onde os bens se localizam no momento em que se inicia o transporte (tributação na origem, no local da sede do vendedor).

Relativamente a este aspecto deve também ter-se em conta o correcto preenchimento dos quadros 03 e 04 da declaração periódica⁽¹⁴⁾.

¹⁴ Neste caso, não será o vendedor a preencher os anexos à declaração periódica, pois, em geral, o vendedor liquidará IVA à taxa do território onde está sediado, ou seja, onde os bens se situam quando se inicia o transporte. De facto, nestas situações será o adquirente a deduzir IVA a taxas diferentes, logo, será a este que compete o preenchimento dos anexos à declaração periódica. Veja-se o exemplo de uma empresa com sede no continente que adquire produtos a uma empresa sediada na Madeira – neste caso o vendedor madeirense liquidará IVA à taxa da Madeira (não entregando qualquer anexo), devendo o adquirente do continente preencher o campo 1 do quadro 3 e o campo 3 do quadro 4 da declaração periódica e enviar conjuntamente com a declaração periódica desse período o Anexo Madeira, onde constará o IVA dedutível à taxa da Madeira.



3. Regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de reembolso

3.1 Os novos procedimentos dos pedidos de reembolso

Além das alterações às regras de localização das prestações de serviços previstas no art. 6.º do CIVA, o Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, cria um novo regime de reembolso mais simplificado, aplicável aos sujeitos passivos que suportam IVA em aquisições de bens ou de serviços, ou em importações, realizadas em Estados membros onde não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal.

Como é sabido, os sujeitos passivos de imposto que suportem IVA num Estado membro diferente daquele onde estão estabelecidos, não têm direito à dedução do IVA assim suportado nas declarações periódicas que estão obrigados a apresentar, tendo, no entanto, direito ao seu reembolso, a efectuar pelo Estado membro a quem o IVA em causa foi entregue pelo fornecedor do bem ou prestador do serviço.

O novo regime de reembolso aplica-se a todos os pedidos apresentados após 01.01.2010, ainda que respeitem ao ano de 2009.

O novo regime de reembolso aplica-se aos sujeitos passivos de outros Estados membros que suportem IVA no território nacional, mas também a sujeitos passivos portugueses que suportem IVA noutros Estados membros.

Pretendendo-se que o mecanismo já existente seja mais expedito, os pedidos de reembolso passam a ser efectuados por via electrónica ao Estado membro de reembolso – aquele onde o IVA foi suportado – sendo, no entanto, submetidos no Estado membro onde os requerentes estão estabelecidos, através de um portal electrónico criado no Estado membro de estabelecimento.

Assim, os sujeitos passivos portugueses que pretendam o reembolso do IVA suportado, por exemplo, em França, submeterão o pedido no portal existente em Portugal, procedendo, posteriormente, a administração fiscal portuguesa ao seu reencaminhamento para a administração fiscal francesa.

Da mesma forma, se um sujeito passivo alemão pretender o reembolso do IVA que suportou em Portugal, submeterá esse pedido na Alemanha no portal criado pela administração fiscal alemã, cabendo a esta o seu reencaminhamento para a sua congénere portuguesa.

O novo regime prevê como aspectos essenciais os seguintes:

- A recepção e o processamento dos pedidos de reembolso passam a ser efectuados por meios electrónicos. Os sujeitos passivos nacionais que pretendam obter um reembolso de IVA noutro Estado membro devem aceder ao *site* <http://www.portaldasfinancas.gov.pt> e submeter aí o pedido. O pedido pode ser submetido pelo sujeito passivo, pelo TOC ou por um agente ou intermediário.
- Os pedidos de reembolso passam a ser uniformizados, contendo:
 - ◊ A identificação do sujeito passivo;



- ◇ A descrição da actividade económica⁽¹⁵⁾;
 - ◇ A identificação da conta bancária para a concretização do reembolso;
 - ◇ Listagem das facturas, incluindo, para cada uma delas, a data e o número, identificação do fornecedor, valor tributável, o IVA dedutível e a natureza dos bens e serviços adquiridos, identificados por códigos harmonizados⁽¹⁶⁾;
 - ◇ Se for o caso, a identificação do representante fiscal.
- Os pedidos de reembolsos respeitam ao imposto suportado no período a que o pedido respeita. Pode incluir facturas não incluídas em pedidos anteriores, desde que referentes a operações concluídas durante o ano civil.
 - Os pedidos devem ser apresentados em português ou inglês.
 - Ao pedido não tem de ser junto qualquer documento. Caso o Estado membro de reembolso tenha necessidade de solicitar elementos que permitam aferir da legitimidade do pedido, solicitá-los-á por correio electrónico, devendo os elementos requeridos ser remetidos pela mesma via;
 - Não é elegível para efeitos de reembolso:
 - ◇ O IVA incorrectamente facturado;
 - ◇ O IVA excluído do direito à dedução.
 - Os pedidos de reembolso devem, regra geral, respeitar a montantes de IVA não inferiores a € 50,00, no caso de pedidos correspondentes a períodos de reembolso de um ano civil ou à parte restante de um ano civil;
 - No entanto, se o montante de IVA a reembolsar for superior a € 400,00, o pedido pode ser efectuado de forma mais célere, não podendo, no entanto, abranger um período inferior a três meses.

Imaginemos, a título meramente exemplificativo, que um sujeito passivo português suporta habitualmente IVA na Espanha e que durante o próximo ano de 2010 vai suportar os montantes mensais de IVA indicados no quadro seguinte. Face aos montantes e prazos estabelecidos, apenas poderá efectuar os pedidos de reembolso indicados:

Mês	IVA a cujo reembolso tem direito (€)	Quando pode solicitar o reembolso
Janeiro	300,00	Não pode solicitar o reembolso, em virtude de respeitar a um período inferior a três meses.
Fevereiro	1000,00	Não pode solicitar o reembolso, em virtude de respeitar a um período inferior a três meses.
Março	200,00	Pode solicitar, a partir de Abril, o reembolso do IVA suportado durante os meses de Janeiro, Fevereiro e Março, por ser superior a € 400,00 e respeitar a um período não inferior a três meses.
Abril	50,00	Não pode, no pressuposto de que solicitou o reembolso do IVA suportado nos três meses anteriores.
Maio	100,00	Não pode, pelas mesmas razões.
Junho	80,00	Não pode, pelas mesmas razões e simultaneamente pelo facto de o IVA suportado após o último pedido de reembolso, apesar de respeitar a um período não inferior a três meses, não atingir € 400,00.
Julho	120,00	Não pode, pelas mesmas razões.
Agosto	30,00	Não pode, pelas mesmas razões.
Setembro	200,00	Pode solicitar, a partir de Outubro, o reembolso do IVA suportado durante os meses de Abril, Maio, Junho, Julho, Agosto e Setembro, por ser superior a € 400,00 e respeitar a um período não inferior a três meses.
Outubro	40,00	Não pode, no pressuposto de que solicitou o reembolso do IVA suportado nos meses anteriores.
Novembro	70,00	Não pode, no pressuposto de que solicitou o reembolso do IVA suportado nos meses anteriores.
Dezembro	180,00	Apesar de o IVA suportado nos meses de Outubro, Novembro e Dezembro não atingir € 400,00, pode ser solicitado o reembolso do IVA em causa, em virtude de, sendo superior a € 50,00, dizer respeito à parte restante de um ano civil.

¹⁵ Os códigos geralmente utilizados estão previstos na alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1893/2006 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de Dezembro de 2006, que estabelece a nomenclatura estatística das actividades económicas NACE Revisão 2.

¹⁶ Os códigos harmonizados constam do Regulamento (CE) n.º 1174/2009 da Comissão de 30 de Novembro de 2009, publicado no Jornal Oficial da União Europeia de 01.12.2009.



- Em qualquer dos casos referidos nos pontos anteriores, o pedido deve ser apresentado no Estado membro de estabelecimento até 30 de Setembro do ano civil seguinte àquele em que o imposto se tornou exigível;
- Os pedidos de reembolso têm de ser decididos no prazo de quatro meses a contar da recepção do pedido, sendo esse prazo elevado para seis ou oito meses, respectivamente, quando para a apreciação do reembolso a administração tributária tenha formulado um ou dois pedidos de informações adicionais;
- O pagamento do reembolso terá de ser efectuado no prazo máximo de dez dias úteis a contar do termo dos prazos referidos no ponto anterior.

3.2. O direito à dedução do IVA suportado no estrangeiro

Apesar da existência de várias excepções, as actuais regras de localização das operações sujeitas a IVA conduzem a que:

- Os bens sejam tributáveis no país de destino;
- As prestações de serviços entre sujeitos passivos, apesar de passarem a ser tributáveis, a partir de 01.01.2010, no local onde o adquirente tiver a sede da sua actividade ou um estabelecimento estável ao qual os serviços sejam prestados ou, na sua falta, o seu domicílio, sofrem, conforme se referiu no anterior ponto 2.3, algumas excepções.

Da aplicação de tais regras poderá, naturalmente, resultar que um operador económico de determinado Estado membro venha a ter de pagar IVA nos Estados membros onde consuma determinados bens ou onde lhe sejam prestados determinados serviços.

Como em cada Estado membro apenas pode ser deduzido o IVA que seja devido no seu território, o IVA devido noutros Estados membros não pode ser tomado em consideração nos apuramentos que são efectuados periodicamente, em cumprimento das regras de funcionamento do regime normal do IVA.

E, assim, a recuperação do IVA suportado no estrangeiro passa pelo seu reembolso por parte da Administração Fiscal que o arrecadou, a pedido do sujeito passivo que o suportou.

As despesas em relação às quais pode ser solicitado o reembolso do IVA obedecem à legislação do Estado membro de reembolso. Não há, contudo, conforme se demonstrará nos quadros que seguidamente se apresentam, harmonização nesta matéria.

Tenha-se em atenção que, nos termos da Circular n.º 14/2008, da DGCI, caso não seja solicitado o reembolso do IVA suportado no estrangeiro, o montante do IVA contabilizado como custo não é dedutível para efeitos de IRC.

TABELA DE IVA RECUPERÁVEL NA UNIÃO EUROPEIA

Despesas em relação às quais Pode ser pedido reembolso	ALEMANHA	ÁUSTRIA	BÉLGICA	BULGÁRIA
Taxa normal	19%	20%	21%	20%
Alojamento	☺	☺	☹	☺
Refeições	☺	☹	-	☹
Entretenimento	☺	-	-	-
Formação / congressos	☺	☺	☺	☺
Deslocações / viagens	☺	☺	☹	☹
Gasolina	☹	-	☹	-
Gasóleo	☹	☹	☹	-
Exposições / feiras	☺	☺	☺	☺
Aluguer de Veículos	☺	-	☹	☺

LEGENDA: ☺ Reembolso a 100%; ☹ Reembolso parcial; - Sem reembolso



Despesas em relação às quais Pode ser pedido reembolso	CHIPRE	DINAMARCA	ESLOVÁQUIA	ESLOVÉNIA
Taxa normal	15%	25%	20%	20%
Alojamento	☺	☹	☺	-
Refeições	☺	☹	-	-
Entretimento	-	-	-	-
Formação / congressos	☺	☺	☺	☹
Deslocações / viagens	☺	-	☹	-
Gasolina	☺	☹	☺	-
Gasóleo	☺	☹	☺	☹
Exposições / feiras	☺	☺	☺	☺
Aluguer de Veículos	☺	-	-	Isento

LEGENDA: ☺ Reembolso a 100%; ☹ Reembolso parcial; - Sem reembolso

Despesas em relação às quais Pode ser pedido reembolso	ESPANHA	ESTÓNIA	FINLÂNDIA	FRANÇA
Taxa normal	18%	20%	23%	19,6%
Alojamento	☺	☺	☺	☹
Refeições	☺	-	-	☺
Entretimento	☺	-	-	☺
Formação / congressos	☺	☺	☺	☺
Deslocações / viagens	☺	☺	☺	-
Gasolina	☺	☺	☹	-
Gasóleo	☺	☺	☹	☹
Exposições / feiras	☺	☺	☺	☺
Aluguer de Veículos	☹	☹	☹	-

LEGENDA: ☺ Reembolso a 100%; ☹ Reembolso parcial; - Sem reembolso

Despesas em relação às quais Pode ser pedido reembolso	GRÉCIA	HOLANDA	HUNGRIA	REINO UNIDO
Taxa normal	23%	19%	25%	20%
Alojamento	-	☺	☺	☺
Refeições	-	-	-	☺
Entretimento	-	-	-	-
Formação / congressos	☺	☺	☺	☺
Deslocações / viagens	-	☺	☺	☹
Gasolina	-	☺	-	☺
Gasóleo	☹	☺	☺	☺
Exposições / feiras	☺	☺	☺	☺
Aluguer de Veículos	-	☺	-	☺

LEGENDA: ☺ Reembolso a 100%; ☹ Reembolso parcial; - Sem reembolso

Despesas em relação às quais Pode ser pedido reembolso	IRLANDA	ITÁLIA	LETÓNIA	LITUÂNIA
Taxa normal	21%	20%	22%	21%
Alojamento	☹	☺	☺	☺
Refeições	-	☺	-	-
Entretimento	-	-	-	-
Formação / congressos	☺	☺	☺	☺
Deslocações / viagens	-	-	☺	☹
Gasolina	-	☹	☺	☺
Gasóleo	☺	☹	☺	☺
Exposições / feiras	☺	☺	☺	☹
Aluguer de Veículos	-	☹	☺	-

LEGENDA: ☺ Reembolso a 100%; ☹ Reembolso parcial; - Sem reembolso



Despesas em relação às quais Pode ser pedido reembolso	LUXEMBURGO	MALTA	POLÓNIA	PORTUGAL
Taxa normal	15%	18%	23%	23%
Alojamento	☺	☺	-	☹
Refeições	☺	☹	-	☹
Entretenimento	☺	-	☺	-
Formação / congressos	☺	☺	☺	☺
Deslocações / viagens	☺	☹	☺	-
Gasolina	☺	☹	☹	-
Gasóleo	☺	☹	☹	☹
Exposições / feiras	☺	☺	☺	☺
Aluguer de Veículos	☹	-	☹	-

LEGENDA: ☺ Reembolso a 100%; ☹ Reembolso parcial; - Sem reembolso

Despesas em relação às quais Pode ser pedido reembolso	REP. CHECA	ROMÉNIA	SUÉCIA
Taxa normal	20%	24%	25%
Alojamento	☹	☺	☺
Refeições	-	-	☹
Entretenimento	-	-	☹
Formação / congressos	☺	☺	☺
Deslocações / viagens	☹	-	☺
Gasolina	☹	☺	☺
Gasóleo	☺	☺	☺
Exposições / feiras	☺	☺	☺
Aluguer de Veículos	☹	-	☹

LEGENDA: ☺ Reembolso a 100%; ☹ Reembolso parcial; - Sem reembolso

Quanto ao reembolso aos operadores económicos de países terceiros, em Portugal essa restituição obedece sensivelmente aos mesmos condicionalismos exigidos para os sujeitos passivos da Comunidade, mas só é concedido quando haja reciprocidade de tratamento.

Tais operadores têm, no entanto, de proceder à nomeação de um representante fiscal em Portugal, que responde solidariamente com o representado.

Os pedidos destes operadores continuarão a ser apresentados em papel e terão de ser acompanhados dos originais das facturas, de um certificado da qualidade de sujeito passivo de um imposto sobre o volume de negócios e do reconhecimento da existência ou acordo de reciprocidade. O prazo para a decisão e pagamento é, nestes casos, de seis meses.

Os países com os quais existe reciprocidade de tratamento são a Suíça, Noruega, Gibraltar, Japão, Coreia e Estados Unidos.



4. Medidas de combate à fraude e evasão fiscais

Além das alterações às regras de localização das prestações de serviços previstas no art. 6.º do CIVA e da criação de um novo regime de reembolso do IVA suportado no estrangeiro mais simplificado, o Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, introduziu as novas regras comunitárias relativas à periodicidade das declarações recapitulativas, que passam a abranger também as prestações de serviços de carácter comunitário.

Como se verá de seguida, os novos prazos de apresentação da declaração recapitulativa, impostos pelo direito comunitário, deixam de estar em consonância com os prazos para a apresentação das declarações periódicas, deixando, por isso, de constituir um anexo a estas. Daí que a expressão “anexo recapitulativo” tenha sido substituída pela referência “declaração recapitulativa”.

Tendo em vista a necessária harmonização comunitária, o Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, procede à alteração do artigo 30.º do RITI e a ajustamentos noutras disposições desse regime e no n.º 16 do artigo 29.º do CIVA.

No **artigo 29.º do CIVA** determina-se que os sujeitos passivos devem incluir na declaração recapitulativa as prestações de serviços efectuadas, a partir de 01.01.2010, a sujeitos passivos que tenham a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, noutro Estado membro, quando tais operações sejam aí tributadas, ou seja, quando a competência para a liquidação do IVA devido por tais operações seja do adquirente do serviço.

Por sua vez, no **artigo 30.º do RITI** passa-se a determinar que a declaração recapitulativa deve ser enviada, por transmissão electrónica de dados, até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos abrangidos pelo regime normal, de periodicidade mensal, ou até ao dia 20 do mês seguinte ao final do trimestre civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos abrangidos pelo regime normal, de periodicidade trimestral.

Passando a regra geral a nível comunitário a ser o envio mensal das declarações recapitulativas, a Directiva 2008/117/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro, concede aos Estados membros a possibilidade de manter a periodicidade trimestral, quando o montante das transmissões intracomunitárias de bens a declarar não tenha ultrapassado o montante de € 50 000,00 ou, durante um período transitório que termina em 31 de Dezembro de 2011, o montante de € 100 000,00.

Portugal utilizou a possibilidade de fazer perdurar o envio trimestral para os sujeitos passivos que não realizem transmissões intracomunitárias de bens de valor superior a € 100 000,00.



5. A nova declaração recapitulativa

Através da Portaria n.º 987/2009, de 7 de Setembro, é aprovado o modelo da declaração recapitulativa a que se referem a alínea i) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA e a alínea c) do n.º 1 do artigo 30.º do RITI e as respectivas instruções de preenchimento.

De harmonia com as alterações introduzidas na legislação nacional pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, que transpõe para a ordem jurídica nacional a Directiva n.º 2008/117/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro, que entram em vigor em 1 de Janeiro de 2010, os sujeitos passivos do IVA ficam obrigados ao envio, por transmissão electrónica de dados, da referida declaração recapitulativa, que substitui o anexo recapitulativo à declaração periódica do IVA a que se refere o artigo 30.º do RITI, na redacção anterior à transposição da directiva acima referida.

De conformidade com as respectivas instruções de preenchimento, a declaração recapitulativa aplica-se exclusivamente a operações ocorridas a partir de 01.01.2010.

5.1. Por quem deve ser apresentada

A declaração recapitulativa deve ser enviada pelo sujeito passivo, sempre que este efectue:

- Transmissões intracomunitárias de bens e operações assimiladas nos termos do RITI; e/ou
- Prestações de serviços:
 - ◊ A um sujeito passivo que tenha noutro Estado membro da Comunidade a sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, desde que,
 - ◊ As operações sejam tributadas no Estado membro do adquirente, de acordo com as regras previstas no artigo 6.º do CIVA.

No caso específico das prestações de serviços, podem não ser incluídas na declaração recapitulativa aquelas que sejam isentas do imposto no Estado membro em que as operações são tributáveis (nomeadamente serviços financeiros e de seguro, etc.).

De referir que as operações realizadas até 31.12.2009, mesmo que venham a ser declaradas posteriormente a 01.01.2010, deverão ser incluídas no anexo recapitulativo actualmente em vigor, que, por isso, continuará disponível até ao termo do prazo de caducidade previsto no n.º 1 do artigo 94.º do Código do IVA.

5.2. Prazo de envio

A declaração recapitulativa deve ser enviada por transmissão electrónica de dados, nos seguintes prazos:

- Até ao dia 20 do mês seguinte ao mês a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com periodicidade de envio mensal da declaração periódica;
- Até ao dia 20 do mês seguinte ao mês a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com periodicidade de envio trimestral da declaração periódica, quando o total das transmissões intracomunitárias de bens a incluir na declaração recapitulativa tenha, no trimestre em curso ou em qual-



quer um dos quatro trimestres anteriores, excedido € 100 000,00;

- Até ao dia 20 do mês seguinte ao final do trimestre civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com periodicidade de envio trimestral da declaração periódica, quando o total das transmissões intracomunitárias de bens a incluir na declaração recapitulativa não exceda € 100 000,00, no trimestre em curso ou em qualquer um dos quatro trimestres anteriores.

Para efeitos de determinação da periodicidade de envio da declaração recapitulativa, o montante de € 100 000,00 deve entender-se como respeitando a cada trimestre ou parte dele e não ao somatório de vários trimestres.

A obrigatoriedade de envio da declaração recapitulativa só se verifica relativamente aos períodos em que sejam realizadas operações do tipo acima mencionado, excepto se se tratar de uma declaração de substituição.

5.3. Mudança de periodicidade

A mudança de periodicidade de envio da declaração recapitulativa, de trimestral para mensal, só ocorre no mês seguinte àquele em que o limiar de € 100 000,00 é excedido e é irreversível.

Quando ocorra a alteração da periodicidade, o mês em que o limiar foi excedido, bem como os meses que o antecedem e que se incluem no mesmo trimestre, apenas devem originar uma única declaração recapitulativa e não uma por cada mês. Sendo esse o caso, na referida declaração devem ser assinalados o mês ou meses incluídos no trimestre.

Exemplo:

- **O limiar⁽¹⁷⁾ é ultrapassado em Março** – neste caso, porque só passa ao envio mensal no mês de Abril, a declaração recapitulativa referente ao 1.º trimestre deve ser enviada até ao dia 20 de Abril e a declaração de Abril deve ser enviada até ao dia 20 de Maio. A partir do mês de Abril, inclusive, a declaração recapitulativa (mensal) é enviada até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que ocorram as operações.
- **O limiar⁽¹⁸⁾ é ultrapassado em Fevereiro** – passa ao envio mensal no mês de Março, pelo que deve ser enviada uma declaração trimestral respeitante aos meses de Janeiro e Fevereiro (meses incluídos no trimestre), até ao dia 20 de Março e a declaração de Março deve ser enviada até ao dia 20 de Abril. A partir do mês de Março, inclusive, a declaração recapitulativa (mensal) é enviada até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que ocorram as operações.

Deve-se esclarecer que a alteração da periodicidade de envio da declaração recapitulativa não implica alteração ao enquadramento em sede de IVA, nomeadamente no que se refere aos prazos previstos no artigo 41.º do Código do IVA.

5.4. Substituição da declaração recapitulativa

Quando ocorrer alguma das situações a seguir indicadas deve ser submetida uma declaração recapitulativa de substituição:

- Alteração da periodicidade de envio, de trimestral para mensal, ocorrida em período anterior, nos termos do n.º 2 do artigo 30.º do RITI;
- Substituição de uma declaração recapitulativa anteriormente submetida com determinados valores e em relação à qual se verifique, posteriormente, a inexistência de operações a declarar, em virtude de anulação ou regularização das operações ou qualquer outra ocorrência;
- Ocorrência de quaisquer correcções resultantes de erros ou omissões praticados na declaração a substituir, nomeadamente omissões ou rectificação de facturas, alteração do NIF do adquirente ou do país de destino e/ou do prefixo.

Ter presente que quando ocorram devoluções de transmissões intracomunitárias, seja por motivo de anulação do contrato, defeito de fabrico ou outros, além da substituição da declaração recapitulativa há igual-

¹⁷ € 100 000,00 de transmissões intracomunitárias de bens.

¹⁸ € 100 000,00 de transmissões intracomunitárias de bens.



mente lugar à substituição da declaração periódica do IVA referente ao período correspondente.

5.5 Identificador do tipo de operação

Na coluna 5 do quadro 04 da declaração recapitulativa deve ser inscrito o identificador do tipo de operação constante de cada uma das suas linhas.

O identificador a utilizar é o seguinte:

- **Tipo 1** – se respeitante a transmissões intracomunitárias de bens (artigo 14.º do RITI);
- **Tipo 4** – se respeitante a operações triangulares (artigos 8.º e 15.º do RITI);
- **Tipo 5** – se respeitante a prestações de serviços (artigo 6.º do CIVA).

De conformidade com as instruções de preenchimento da declaração recapitulativa:

- As transmissões de bens efectuadas a um mesmo adquirente devem ser agregadas e inscritas numa só linha, a não ser que haja diferentes “tipos de operação”;
- Os serviços efectuados a um mesmo adquirente devem ser agregados e inscritos numa só linha;
- O n.º de identificação fiscal dos adquirentes comunitários pode ser confirmado por consulta ao *site* da DGCI – www.portaldasfinancas.gov.pt > Transacções Intracomunitárias.



6. A nova declaração periódica

Através da Portaria n.º 988/2009, de 7 de Setembro, é aprovado o novo modelo da declaração periódica de IVA a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA e as respectivas instruções de preenchimento.

De harmonia com o preâmbulo da portaria, a reformulação do modelo da declaração periódica deriva, fundamentalmente, da introdução, no Código do IVA, da regra da inversão do sujeito passivo e das novas regras de localização das prestações de serviços em vigor desde 01.01.2010. A necessidade de adequar a declaração periódica à realidade tributária actual foi aproveitada para proceder a algumas adaptações no sentido de lhe conferir uma melhor funcionalidade.

Comparando o novo modelo de declaração periódica com o modelo anterior, podemos destacar as seguintes diferenças:

1. O novo modelo inclui o **quadro 04A**, que não existia no anterior, no qual deve ser assinalado o envio, relativamente ao período da declaração, de alguma declaração recapitulativa nos termos do artigo 30.º do RITI.

Como se disse no anterior ponto 5, a declaração recapitulativa passará, com referência às operações realizadas a partir de 01.01.2010, a ser enviada separadamente, e em prazos diferentes, da declaração periódica. Daí que se solicite no quadro 04A a indicação do envio, ou não, de declaração recapitulativa.

2. O **quadro 06** passou a incluir uma pergunta sobre se nos campos 1, 3, 5 ou 9 estão incluídas operações:
 - Em que o declarante, na qualidade de adquirente, liquidou imposto;
 - A que se referem as alíneas a), b) e c) do artigo 42.º do CIVA;
 - A que se referem as alíneas f) e g) do n.º 3 do artigo 3.º e as alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA.

Caso a resposta a esta pergunta seja afirmativa, devem os valores das operações em causa ser descritos no novo quadro 06A da declaração periódica.

Tal como no modelo anterior, continuarão a ser inscritos nos campos 1, 3, 5 ou 9, operações que não relevam para efeitos do volume de negócios, designadamente:

- Operações em que o declarante, na qualidade de adquirente, liquidou imposto:
 - ◊ Transmissões de bens efectuadas em Portugal por entidades residentes em países comunitários, em que o IVA devido foi liquidado pelo sujeito passivo declarante. As prestações de serviços efectuadas por sujeitos passivos de outros Estados membros, cujo imposto foi liquidado pelo declarante, são incluídas no novo campo 16 do quadro 06;
 - ◊ Transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas em Portugal por entidades residentes em países ou territórios terceiros, em que o IVA devido foi liquidado pelo sujeito passivo declarante;



- ◊ Transmissões de bens e prestações de serviços em que ocorreu a regra da inversão do sujeito passivo:
 - ✕ Operações a que se refere o Decreto-Lei n.º 362/99, de 16 de Setembro (regime do ouro para investimento);
 - ✕ Operações a que se refere o n.º 2 do artigo 6.º do Regime de Renúncia à Isenção do IVA nas Operações Relativas a Bens Imóveis;
 - ✕ Operações previstas na alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA (sucatas);
 - ✕ Operações previstas na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA (serviços de construção civil);
- Transmissões gratuitas de bens não enquadráveis no n.º 7 do artigo 3.º do CIVA e na Portaria n.º 497/2008, de 24 de Junho;
- Transferência de bens ou serviços de um sector tributado para um sector isento;
- Prestações de serviços efectuadas a título gratuito para as necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, para fins alheios à mesma;
- Operações referidas nos n.os 27 e 28 do artigo 9.º, quando constituam operações acessórias;
- Operações referidas nos n.os 29 e 30 do artigo 9.º, quando não tenha ocorrido renúncia à isenção e constituam operações acessórias;
- Operações sobre bens de investimento corpóreo e incorpóreo.

Caso tenham sido inscritas nos campos 1, 3, 5 ou 9 operações deste tipo, deve assinalar-se “SIM” no campo correspondente do quadro 06 e preencher-se o quadro 06A.

Se a resposta for negativa, assinalar “NÃO”.

O que se pretende com o quadro 06A é conhecer o montante das operações que estão incluídas nos campos 1, 3, 5 ou 9 do quadro 06 e que não são consideradas para cálculo do volume de negócios, em face do que dispõe o artigo 42.º do Código do IVA. Pretende-se, ainda, obter elementos que permitam verificar quais os pedidos de reembolso que terão de ser pagos no prazo de 30 dias (Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro).

3. Além das alterações referidas no anterior ponto 2, foram definidas novas regras quanto aos valores a inscrever no **quadro 06**, passando este quadro a incluir os campos 12,13,14,15,16 e 17, que não existiam no modelo anterior.
4. Relativamente ao **campo 7 do quadro 06**, além das operações relativas a transmissões intracomunitárias de bens, passa a incluir também as prestações de serviços localizadas no Estado membro do adquirente e, por isso, não tributáveis em Portugal, mencionadas na declaração recapitulativa.
5. O **campo 10 do quadro 06** passa a ser um campo de controlo, de preenchimento automático e corresponde à soma dos valores inscritos nos campos 12, 14 e 15.
6. O **campo 11 do quadro 06** passa a ser um campo de controlo, de preenchimento automático e corresponde ao valor inscrito no campo 13.
7. No novo **campo 12 do quadro 06** deve ser inscrito o montante total das aquisições intracomunitárias de bens e operações assimiladas, cujo imposto foi liquidado e é mencionado no campo 13.
8. No novo **campo 13 do quadro 06** deve ser inscrito o montante total do imposto liquidado nas aquisições intracomunitárias de bens e operações assimiladas.
9. No novo **campo 14 do quadro 06** deve ser inscrito o montante total das aquisições intracomunitárias de bens referidas no n.º 7 do artigo 15.º do CIVA () e no artigo 15.º do RITI (), que, por se encontrarem abrangidas pelas referidas normas, não são objecto de liquidação de imposto.
10. No novo **campo 15 do quadro 06** deve ser inscrito o montante total das aquisições intracomunitárias de bens sujeitas aos impostos a que se referem os n.os 3, 4 e 5 do artigo 22.º do RITI (imposto sobre veículos ou impostos especiais de consumo), cujo IVA é pago junto das entidades competentes para a



cobrança dos mesmos.

11. No novo **campo 16 do quadro 06** deve ser inscrito o montante total das prestações de serviços efectuadas por entidades residentes noutros Estados membros, consideradas localizadas no território nacional, nas quais o declarante, na qualidade de adquirente, liquidou imposto. O IVA liquidado desta forma é mencionado no campo 17.
12. No novo **campo 17 do quadro 06** deve ser inscrito o montante total do imposto liquidado nas prestações de serviços efectuadas por entidades residentes noutros Estados membros, consideradas localizadas no território nacional.
13. O novo modelo inclui o **quadro 06A**, que não existia no anterior e que se destina ao apuramento das operações passivas em que o declarante, na qualidade de adquirente, liquidou o imposto devido, bem como das que, nos termos do Código do IVA, são afastadas do cálculo do volume de negócios.
14. O **quadro 06A** está subdividido em quatro partes: A, B, C e D, destinadas à inscrição de:

- **A** – Operações localizadas em Portugal em que o declarante, na qualidade de adquirente, liquidou o IVA devido, que integra os campos 97 e 98, com o seguinte âmbito:

◊ **Campo 97** – destinado à inscrição do valor dos bens adquiridos no território nacional a entidades residentes em países comunitários, cuja liquidação do imposto coube ao sujeito passivo declarante, enquanto adquirente, mencionado nos campos 1, 3 ou 5 do quadro 06.

Não podem ser incluídas neste campo as operações mencionadas no campo 16 do quadro 06, nem, tão pouco, as que tenham a natureza de aquisições intracomunitárias de bens, que devem ser incluídas nos campos 12, 14 ou 15 do quadro 06.

Exemplo de uma situação a incluir neste campo – Uma empresa portuguesa A, enquadrada no Regime Normal do IVA, adquire bens a uma empresa francesa B, cujo n.º de identificação fiscal consta do VIES, mas os bens são entregues a A por outra empresa portuguesa C, que os facturou à empresa francesa B. Caso a empresa francesa B não nomeie representante em Portugal, a empresa portuguesa A terá, por força do que dispõe a alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, de efectuar a liquidação do IVA devido pela aquisição efectuada a B. Uma vez que, na operação descrita, os bens não saíram do território português, a aquisição efectuada por A não constitui uma aquisição intracomunitária de bens, mas uma aquisição interna.

Será, igualmente, o caso de um sujeito passivo português que adquire electricidade a um sujeito passivo espanhol. Tendo as aquisições e as transmissões de electricidade a natureza de bens corpóreos (ver n.º 2 do artigo 3.º do CIVA), mas não sendo consideradas transacções intracomunitárias (ver artigos 4.º e 7.º do RITI), as aquisições efectuadas a sujeitos passivos de outros Estados membros devem ser incluídas no campo 1 do quadro 06, em virtude de estarem sujeitas à taxa de 5%, e no campo 97 do quadro 06A.

◊ **Campo 98** – destinado à inscrição do valor dos bens ou serviços adquiridos no território nacional a entidades residentes em países ou territórios terceiros, cuja liquidação do imposto coube ao sujeito passivo declarante, enquanto adquirente, mencionado nos campos 1, 3 ou 5 do quadro 06.

- **B** – Operações em que o declarante, na qualidade de adquirente, liquidou o IVA devido, por aplicação da regra de inversão do sujeito passivo:

◊ **Campos 99 a 102** – destinados à inscrição dos montantes relativos a aquisições de bens e/ou serviços em que o sujeito passivo declarante liquidou imposto, por aplicação da regra da inversão do sujeito passivo, respectivamente:

- ▣ Regime do ouro para investimento;
- ▣ Transmissão de imóveis com renúncia à isenção;
- ▣ Sucatas;
- ▣ Serviços de construção civil.



- **C** – Operações referidas nas alíneas f) e g) do n.º 3 do artigo 3.º e nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º, ambos do CIVA:
 - ◊ **Campo 103** – destinado à inscrição do valor das bases tributáveis, inscrito nos campos 1, 3 ou 5 do quadro 06, consoante o caso, referente a:
 - ☒ Transmissões gratuitas de bens não enquadráveis no n.º 7 do artigo 3.º do CIVA e na Portaria n.º 497/2008, de 24 de Junho;
 - ☒ Transferência de bens ou serviços de um sector tributado para um sector isento;
 - ☒ Prestações de serviços efectuadas a título gratuito para as necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, para fins alheios à mesma.
- **D** – Operações referidas nas alíneas a), b) e c) do artigo 42.º do CIVA.
 - ◊ **Campo 104** – destinado à inscrição do valor das bases tributáveis, incluídas no quadro 06, referentes a:
 - ☒ Operações referidas nos n.os 27 e 28 do artigo 9.º do CIVA, quando constituam operações acessórias;
 - ☒ Operações referidas nos n.os 29 e 30 do artigo 9.º do CIVA, quando não tenha ocorrido renúncia à isenção e constituam operações acessórias;
 - ☒ Operações sobre bens de investimento corpóreo e incorpóreo.

Além da declaração periódica, foi também reformulado, nos mesmos moldes, o **Anexo R**, destinado à inscrição das operações realizadas em espaço territorial diferente do da sede do declarante.

De conformidade com as instruções transmitidas pelo ofício-circulado n.º 30112, de 2009.10.20, da Direcção de Serviços do IVA, o novo modelo de declaração periódica é de **utilização exclusiva para os períodos de imposto posteriores a 1 de Janeiro de 2010**.

Em consequência, deve continuar a ser utilizado o anterior modelo da declaração até ao último período de tributação de 2009, ou seja, relativamente às operações ocorridas até 31 de Dezembro.

Atendendo a que o novo modelo de declaração periódica é incompatível com o anterior, a **apresentação de declarações periódicas respeitantes a períodos anteriores a 01.01.2010** e que venham a ser submetidas após a mesma, seja em substituição de uma declaração anteriormente apresentada, seja para suprir uma eventual falta de apresentação, deve ser sempre feita através do modelo actualmente em vigor, que permanecerá disponível enquanto não se esgotar o prazo de caducidade definido no n.º 1 do artigo 94.º do Código do IVA.



7. Anexos

Anexo 1 – Decreto-Lei n.º 186/2009 de 12 de Abril

Anexo 2 – Portaria n.º 987/2009 de 7 de Setembro

Anexo 3 – Portaria n.º 988/2009

Anexo 4 – Decreto-Lei 134/2010 de 27 de Dezembro

Anexo 5 – Ofício Circulado 30115

Anexo 6 – Declaração Periódica do IVA

Anexo 7 – Anexo da Declaração Periódica do IVA