



LOCALIZAÇÃO DOS SERVIÇOS: NOVAS REGRAS



Introdução

De entre todos os aspectos conexos com o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) um dos mais interessantes e complexos prende-se com a problemática da determinação do lugar em que as operações se consideram efectuadas.

A tributação em sede de IVA tem como um dos principais requisitos de que os factos tributários tenham lugar no território do país. Efectivamente, tanto as transmissões de bens como as prestações de serviços, apenas se encontram sujeitas a IVA em território nacional caso as mesmas aí sejam consideradas efectuadas, recorrendo desta forma a legislação a um elemento de carácter espacial na definição das operações tributáveis.

A aplicação prática das regras estabelecidas para a determinação do local onde as operações serão tributadas afigura-se, na maior parte dos casos, algo difícil e conduz-nos à necessidade do conhecimento global desta temática.

Com a crescente globalização dos mercados e complexidade das empresas e correspondentes operações, esta problemática tem sido objecto de grandes alterações e adaptação à realidade, sempre com

o princípio da neutralidade como pano de fundo e de forma a assegurar a harmonização da receita fiscal da União Europeia.

Desde a constituição da Comunidade Económica Europeia, a consequente adopção de um sistema comum de tributação do consumo, passando pela abolição das fronteiras fiscais, até à recente alteração da tributação do local do prestador para o local do destinatário, que muitos têm sido os diplomas que alteraram as regras estabelecidas para a definição da localização das prestações de serviços.

Estas recentes regras, consubstanciadas na directiva comunitária 2008/8/CE, foram transpostas para o ordenamento jurídico português pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, alterando, a partir de 1 de Janeiro de 2010, o Código do IVA (CIVA), bem como o Regime do IVA nas transacções intracomunitárias (RITI).

É sobre as novas regras da localização das prestações de serviços, adoptadas em 2010 e a adoptar em 2011, 2013 e 2015, que me vou debruçar nas próximas páginas.

Regras de localização das operações

Antes de me debruçar sobre as regras propriamente ditas torna-se importante esclarecer o significado para localização de uma operação. Clotilde Celorico Palma, refere que “Localizar uma operação para efeitos fiscais, significa determinar o território onde vai ser tributável, ou seja, o ordenamento jurídico fiscal que lhe será aplicável. Através da localização de uma operação, o legislador, ao estabelecer determinados critérios de conexão, permite identificar o Estado ao qual incumbe exigir o imposto devido por operações efectuadas entre pessoas ou entidades estabelecidas ou residentes em Estados diferentes (estamos, assim, perante regras de distribuição de competências do poder de tributar). Mas, antes da aplicação das regras de localização propriamente ditas, importa proceder à devida qualificação da operação, da qual dependerá a respectiva localização e que, muitas vezes, se revela especialmente problemática”.

Dada a dificuldade em identificar a localização das operações, cedo se colocou a necessidade da existência de regras exigentes, conforme estabelecido na Sexta Directiva.

No entanto, e conforme referido no preâmbulo da Directiva 2008/8/CE “A realização do mercado interno, a globalização, a desregulamentação e a inovação tecnológica contribuíram, conjuntamente, para uma alteração profunda do volume e da estrutura do comércio de serviços. É cada vez maior o número de serviços que pode ser prestado à distância. Para atender a estas novas circunstâncias, têm vindo a ser adoptadas ao longo dos anos medidas pontuais e muitos serviços específicos são actualmente tributados com base no princípio do destino.”.

Assim, a internacionalização das economias, a liberalização dos mercados e as inovações tecnológicas originaram um acréscimo significativo da diversidade dos serviços, em especial as imateriais, susceptíveis de ser efectuadas à distância.

Por esse motivo, e neste momento da construção europeia, tornou-se necessária a implementação de novas regras, estabelecendo que, relativamente a todas as prestações de serviços, o lugar de tributação seja o lugar onde ocorre o seu consumo efectivo, deixando, no entanto, algumas excepções a esta regra, quer por motivos administrativos quer políticos.

Estas regras foram transpostas para a ordem jurídica portuguesa pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, o qual veio especificamente transpor o artigo 2.º da Directiva 2008/8/CE, no que respeita às novas regras de localização das prestações de serviços, as quais vigoram desde 1 de Janeiro de 2010.

Enquanto o artigo 1.º da Directiva (relacionado com os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e de televisão, bem como os serviços prestados por via electrónica) não foi transposto uma vez que essas regras já se encontravam previstas no ordenamento jurídico interno, os artigos 3.º, 4.º e 5.º da Directiva 2008/8/CE, apenas entrarão em vigor, respectivamente, a 1 de Janeiro de 2011, a 1 de Janeiro de 2013 e a 1 de Janeiro de 2015. A opção por diferir a entrada em vigor destas regras deveu-se à vontade “de evitar um eventual impacto negativo no orçamento dos Estados-Membros”. Estas medidas serão aprofundadas mais à frente.

Além da transposição do artigo 2.º, a qual se concentrou no artigo 6.º do CIVA (Código do IVA), o diploma nacional, acima referido, alterou 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.

Centrando-me nas novas regras de localização das prestações de

serviços, e no ordenamento interno, e para além das alterações significativas do artigo 6.º, a transposição da Directiva implicou também a alteração (pequenos ajustamentos de redacção ou actualização de remissões) dos artigos 1.º, 2.º, 18.º, 19.º, 27.º e 29.º do CIVA e do seu anexo D.

Da análise da nova redacção do artigo 6.º do CIVA, tradicionalmente o mais difícil e mais complexo, conclui-se que se tornou mais simples, apesar da complexidade desta matéria se manter. A simplicidade nota-se logo na redução dos 23 números, na redacção antiga, para 12 números. Por outro lado, procedeu-se também à sistematização das normas integrantes no artigo, sendo que, actualmente, a localização das transmissões de bens se concentram nos n.ºs 1 a 5, estando as regras relacionadas com a localização das prestações de serviços centradas nos n.ºs 6 a 12 do artigo 6.º do CIVA.

Para além desta redução e ajustamentos formais, a simplicidade surge também na substância do artigo. Efectivamente, passamos de um artigo estruturado em três níveis, um primeiro nível que contemplava uma regra geral, um segundo com as excepções à regra geral e um terceiro referente às excepções das excepções, para um artigo composto por dois níveis. O primeiro grau constituído por duas regras gerais, em vez de uma, e um segundo com as excepções, genéricas e específicas, às regras gerais, deixando de existir excepções às excepções.

ADOÇÃO DE DUAS REGRAS GERAIS

Como vimos anteriormente, em matéria das regras de localização das prestações de serviços registam-se significativas alterações, as quais, na prática, operam, em Portugal, ao nível do artigo 6.º do CIVA. No regime anterior, a regra geral de localização das prestações determinava que as prestações de serviços se consideravam tributadas em Portugal quando o prestador tinha cá a sua sede, prevalecendo o princípio da origem.

Esta regra foi substituída por duas novas regras gerais de localização, as quais dependem da caracterização da natureza do adquirente, conforme segue:

1.º Regra geral - alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA

Quando o adquirente seja um sujeito passivo de IVA, os serviços prestados serão, regra geral, tributados no local da sua sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio fiscal, para o qual os serviços são prestados.

Assim, quando o adquirente é um sujeito passivo de imposto (B2B – *Business to Business*), a regra geral passa a atender ao local onde este dispõe da respectiva sede/estabelecimento estável.

Por exemplo, se um sujeito passivo português prestar um determinado serviço a um sujeito passivo espanhol, a operação não é tributada em Portugal, mas sim em Espanha (caso não seja afastada pelas excepções à regra). Desta forma, o prestador dos serviços português não deverá liquidar IVA, devendo o adquirente espanhol liquidá-lo em Espanha, à taxa aí vigente (utilizando o método conhecido pela inversão do sujeito passivo, ou *reverse-charge*). Se pensarmos na situação inversa, em que o adquirente é um sujeito passivo português e o prestador é um sujeito passivo espanhol, deverá o adquirente português liquidar o IVA em Portugal, passando este a ser sujeito passivo de IVA pela aquisição (o conceito de sujeito passivo foi alterado em conformidade, sendo aditado o n.º 5 do artigo 2.º do CIVA).

Alarga-se assim a 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 respectivo, reconhecendo, no entanto, o direito à dedução do IVA autoliquidado.

2.º Regra geral - alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA

Quando o adquirente seja um não sujeito passivo de IVA (denominados comumente de particulares), os serviços prestados serão, regra geral, tributados na sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador dos serviços.

Assim, quando o adquirente não reveste a natureza de um sujeito passivo de imposto (B2C – *Business to Consumer*), mantém-se a regra (anterior, espelhada no anterior n.º 4 do artigo 6.º) de que a tributação das prestações de serviços ocorre no local onde o prestador tem a sua sede/estabelecimento estável.

Por exemplo, se um sujeito passivo português prestar um determinado serviço a um não sujeito passivo italiano, a operação é tributada em Portugal (caso não seja afastada pelas excepções à regra), devendo liquidar IVA em Portugal.

Na situação inversa, em que o adquirente é um não sujeito passivo português e o prestador é um sujeito passivo italiano, deverá o prestador italiano liquidar o IVA à taxa vigente nesse Estado-Membro onde está estabelecido.

Nestas operações com particulares, de forma a assegurar a neutralidade fiscal, o mecanismo do *reverse charge* não é susceptível de ser utilizado. Se o fosse, iria obrigar os prestadores de serviços ao cumprimento de obrigações fiscais e declarativas em todos os países onde dispusessem de clientes.

De modo a que o objectivo central de tributação no local de consumo que estas novas regras comportam se mantenha, tornou-se necessário compilar diversas excepções às regras gerais acima descritas.

EXCEPÇÕES ÀS REGRAS GERAIS

Efectivamente dada a diversidade que compõe o leque de operações qualificadas como prestações de serviços, as regras gerais, tal como na disposição legal anterior, abarcam um lote relativamente vasto de excepções.

As excepções aglomeram-se em excepções comuns às duas regras gerais (alguns autores qualificam como genéricas) e excepções aplicáveis aos serviços prestados a não sujeitos passivos (catalogado como específicas por alguns autores).

Enquanto as primeiras se aglomeram nos n.os 7 e 8, e alínea a) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA, as excepções aplicáveis à regra geral dos serviços prestados a não sujeitos passivos concentram-se nos n.os 9 a 11, e alíneas b) a d) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA.

EXCEPÇÕES COMUNS ÀS DUAS REGRAS GERAIS

Assim, e de acordo com os n.os 7 e 8, e alínea a) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA, passam a existir excepções que abrangem, quer os serviços prestados a sujeitos passivos, quer os serviços prestados a não sujeitos passivos.

Independentemente da natureza do adquirente do serviço, são criadas regras próprias, e como tal, constituem excepções às regras gerais, os serviços enumerados abaixo, que serão localizados, isto é, tributáveis, no local onde são materialmente executadas:

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, assim como a concessão de direitos de utilização de bens imóveis e a prestação de serviços de alojamento efectuadas no âmbito da





actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, tais como parques de campismo.

Esta regra já existia no normativo vigente até 31 de Dezembro de 2009, existindo, no entanto, como novidade, o aditamento expresso dos serviços de alojamento hoteleiro e similares, bem como os parques de campismo.

Assim, todas as prestações de serviços relacionadas com bens imóveis são localizadas/tributadas no lugar onde se situa o imóvel.

Exemplificando:

Um dos clientes da sociedade executa diversos trabalhos sobre bens imóveis no país vizinho, deslocando os seus trabalhadores e equipamentos para Espanha, sendo que a maioria dos seus clientes são sujeitos passivos espanhóis.

Tendo em conta a regra especial acima aludida, alínea a) do n.º 7 do artigo 6.º do CIVA, estas prestações de serviços são consideradas localizadas em Espanha, dado que é aí que os imóveis se situam, não sendo assim tributadas em Portugal.

Caso os adquirentes sejam sujeitos passivos do imposto em Espanha, que é o que se verifica na maioria das situações, serão estes os responsáveis pela liquidação do imposto no seu país, sem prejuízo do Estado espanhol concederem o direito à dedução (*reverse charge*).

Por outro lado, se os adquirentes não forem sujeitos passivos de

imposto em Espanha, o nosso cliente terá de liquidar IVA à taxa vigente no país vizinho, bem como registar-se nesse Estado-Membro, ou nomear a figura do representante fiscal, e proceder à consequente entrega do imposto.

· Prestações de serviços de transporte de passageiros.

Estas prestações de serviços são tributáveis no lugar onde se efectua o transporte, em função das distâncias percorridas, independentemente da qualidade do adquirente. Desta forma, o IVA correspondente às distâncias percorridas no território nacional é devido em Portugal, enquanto as distâncias percorridas fora do território nacional não são devidas em território nacional. No entanto, sem prejuízo, da isenção que possa ser aproveitada no âmbito do artigo 14.º do CIVA, nomeadamente na sua alínea r) do n.º 1.

· Serviços de alimentação e bebidas, executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros.

Nestas situações, o local de execução material é considerado o lugar de partida do transporte. Assim, se o lugar de partida do transporte se localizar em Portugal, as prestações de serviços de alimentação e bebidas são tributáveis em Portugal, independentemente de ser ou não sujeito passivo e seja nacional, comunitário ou não comunitário.

- Outras prestações de serviços de alimentação e bebidas em geral, com excepção das acima referidas.

Esta excepção diz-nos que estas prestações de serviços são localizadas/tributáveis no lugar onde ocorre o fornecimento dos serviços, independentemente da qualidade do adquirente. De ressaltar que estas prestações de serviços incluem o conceito de catering.

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

Independentemente da natureza do adquirente, estas prestações de serviços são localizadas/tributáveis no local onde são materialmente executadas. Se forem materialmente executadas em Portugal logo serão tributáveis em território nacional.

Exemplificando:

Temos uma Federação Desportiva como cliente da sociedade que, ocasionalmente, contrata uma entidade sem fins lucrativos inglesa (isenta de IVA em Inglaterra) para dar acções de formação a treinadores nacionais. Para a realização dessas acções de formação deslocam-se a Portugal técnicos dessa associação sem fins lucrativos inglesa.

À luz do normativo acima descrito, mais propriamente a alínea e) do n.º 8 do artigo 6.º do CIVA, esta operação é localizada em Portugal uma vez que é no território nacional que é materialmente executada. No caso em apreço, e posteriormente, podemos isentá-la pelo artigo 9.º do CIVA, no entanto, em primeiro lugar temos de proceder à determinação da sua localização. Relativamente a este assunto Rui Lares escreve *"Quando uma dada transmissão de bens prestação de serviços, aquisição intracomunitária de bens ou importação de bens for, nos termos das disposições pertinentes sobre a matéria, de considerar efectuada em território nacional, essa operação encontra-se abrangida pelo âmbito de incidência do IVA português, considerando-se sujeita a imposto em Portugal, isto sem prejuízo de uma eventual norma de isenção que, num segundo momento, porventura lhe seja aplicável. Ao invés, se uma dada transmissão de bens, prestação de serviços, aquisição intracomunitária de bens ou importação de bens não for considerada efectuada no território nacional, a mesma não se encontra abrangida pelo âmbito de incidência do IVA português, não podendo a mesma, portanto, ser submetida a IVA em Portugal."*

Ainda sobre esta excepção, e como veremos mais tarde, esta regra especial, para estes serviços, quando prestados a sujeitos passivos do imposto, apenas manterá a mesma redacção até 31 de Dezembro de 2010. A partir de 2011, e de acordo com o artigo 3.º da Directiva 2008/8/CE, a maioria destes serviços passarão a ser abrangidos pela regra geral assente na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, encontrando-se a redacção actual restringida ao próprio acesso aos eventos e manifestações culturais, artísticas, científicas, educativas, desportivas, recreativas e similares.

Voltando ao nosso exemplo, e em caso de este tipo de serviço ser executado a partir de 1 de Janeiro de 2011, passa a ficar submetido à regra geral, a que corresponde a alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA. Pela regra da inversão do sujeito passivo, o nosso cliente terá de proceder à liquidação do imposto em Portugal, tendo a faculdade, caso se aplique, de deduzir esse mesmo imposto.

- Locação de curta duração de um meio de transporte.

As locações assim definidas são localizadas/tributáveis no local onde o meio de transporte é colocado à disposição do adquirente, sem prejuízo do contemplado na alínea b) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA. Importante é o conceito de locação de curta duração que assenta, conforme definido na alínea j) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA, na 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.

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

No caso destas prestações de serviços serem efectuadas a um locatário que se encontre estabelecido ou domiciliado fora do território da Comunidade Europeia, e a utilização ou exploração efectivas desses bens ocorrer em território nacional, a localização/tributação ocorre no território português, qualquer que seja a localização da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador.

Todas estas prestações de serviços respeitam as excepções das regras gerais, quer à regra geral dos serviços prestados a sujeitos passivos como à dos não sujeitos passivos, independentemente do local onde o prestador tenha a sua sede, bem como da natureza do destinatário dos serviços, e onde esteja estabelecido (esta com excepção da última regra especial).

EXCEPÇÕES APLICÁVEIS AOS SERVIÇOS PRESTADOS A NÃO SUJEITOS PASSIVOS

De acordo com os n.ºs 9 a 11, e alíneas b) a d) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA, existem regras especiais que operam apenas em relação aos serviços prestados a não sujeitos passivos.

O principal objectivo das excepções, em baixo enumeradas, passa pela tributação das operações no local de consumo:

- Prestações de serviços de transportes de bens, com excepção do transporte intracomunitário de bens.

Estas prestações de serviços são pois localizadas/tributáveis no local onde se efectua o transporte, em função das distâncias percorridas. Desta forma, quando estamos perante um não sujeito passivo como destinatário dos serviços, as prestações de serviços referidas são tributáveis no território nacional pelas distâncias percorridas em Portugal e não são tributáveis pelas distâncias percorridas fora do território nacional.

Chamamos a atenção, no entanto, para as isenções, previstas no ordenamento jurídico nacional, no que diz respeito ao transporte internacional de mercadorias, ou assimilado, previstas nos artigos 13.º e 14.º do CIVA.

- Prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens.

As operações assim definidas localizam-se/tributam-se no local de partida do transporte. Quando o destinatário for um não sujeito passivo do IVA, os serviços de transporte intracomunitário de bens serão tributáveis no território nacional se o lugar de partida for em Portugal, e não tributados quando a partida ocorrer fora de Portugal.

Exemplificando:

Um cliente da sociedade é uma empresa cuja actividade principal é o transporte internacional frigorífico de mercadorias, sendo a sua actividade desempenhada para toda a União Europeia. Em diversas situações a empresa, após verificar a qualidade de sujeito passivo do adquirente do serviço no Sistema VIES, depara-se com um não sujeito passivo, para operações que se iniciam em Portugal e terminam noutro Estado-Membro.

Nestas situações estamos perante uma operação que se localiza no território nacional, conforme estabelecido na alínea b) do n.º 10 do artigo 6.º do CIVA, sendo que o nosso cliente é o responsável pela liquidação, e entrega, do IVA.

Contudo, nos casos em que o adquirente é um sujeito passivo nacional, que fornece o seu n.º de IVA, a operação localiza-se em Portugal, pela aplicação da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, sendo, porém, afastada a sua tributação pela isenção concedida na alínea q) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA. Por outro lado, se o adquirente for um sujeito passivo noutro Estado-Membro, identificado no Sistema VIES, que fornece o seu n.º de IVA, a operação localiza-se no Estado-Membro do adquirente, sendo este o responsável pela liquidação do IVA, realizando, no entanto, o registo do *reverse charge*.

· Prestações de serviços acessórias do transporte.

A localização/tributação das prestações de serviços acessórias do transporte, quando efectuadas a entidades que não sejam sujeitos passivos de IVA, coincide com o local onde essas prestações são materialmente executadas.

De acordo com a Directiva do IVA, as prestações de serviços acessórias do transporte, englobam as cargas e descargas, a manutenção da carga, bem como outras actividades similares.

Exemplificando:

A sociedade tem um cliente que é um agente de navegação, que trabalha, sobretudo, nos portos nacionais, quer para adquirentes nacionais, comunitários ou não comunitários. Em diversas ocasiões executa trabalhos de carga, ou descarga, a sua manutenção, conservação e depósito, para os emigrantes portugueses, residentes noutros Estados-Membros e qualificados como não sujeitos passivos em sede de IVA.

Tendo em conta que são particulares e estamos perante serviços acessórios do transporte, materialmente executados em Portugal, as operações referidas são tributadas em Portugal, de acordo com a alínea c) do n.º 10 do artigo 6.º do CIVA. Em caso de serem sujeitos passivos nacionais estes serviços seriam tributados em Portugal, à luz da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, enquanto se for um sujeito passivo mas comunitário, será objecto de liquidação pelo adquirente, através do mecanismo do *reverse charge*, conforme alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA (à contrário).

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

Tal como a anterior excepção, também estas prestações de serviços são localizadas/tributáveis no local onde são materialmente executadas, quando efectuadas a entidades que não sejam sujeitos passivos de IVA.

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

Caso estejamos perante adquirentes não sujeitos passivos, estas operações serão localizadas/tributáveis no local onde a operação (principal) a que se refere a intermediação tenha lugar.

· Outros serviços prestados a não residentes na Comunidade Europeia.

A estas prestações de serviços, elencadas no n.º 11 do artigo 6.º do CIVA, quando o adquirente seja um não sujeito passivo, estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade, não é aplicada a regra geral de localização dos serviços prestados a não sujeitos passivos, prevista na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA. Face ao descrito, estas prestações de serviços são tributáveis no lugar do domicílio ou residência habitual do destinatário. Os serviços referidos são os seguintes:

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, 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 sistemas de distribuição de gás natural ou de electricidade, bem como prestações de serviços de transporte ou envio através desses sistemas 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.

De salientar que estas operações correspondem às anteriormente previstas no n.º 8 do artigo 6.º do CIVA, relativamente às quais já se consagrava esta regra, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA.

No caso da prestação destes mesmos 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. Por outro lado, a prestação dos serviços indicados a sujeitos

passivos com sede, ou estabelecimento estável, noutro Estado-Membro, não são tributáveis no território nacional, mas sim no Estado-Membro do destinatário/adquirente dos serviços. Contudo, em jeito de conclusão, e de acordo com o n.º 11 do artigo 6.º do CIVA, não serão tributáveis no território nacional, quando o adquirente dos serviços for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade.

- Locação de curta duração de um meio de transporte.

São sempre localizadas/tributáveis em Portugal, quando a utilização ou exploração efectivas desses bens ocorrer em território nacional e a respectiva colocação à disposição do destinatário, pessoa que não seja um sujeito passivo, tenha ocorrido fora da Comunidade.

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

A locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração, quando o locador não tenha no território da Comunidade sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados, e a utilização ou exploração efectivas do meio de transporte ocorram no território nacional, é sempre localizada/tributada em Portugal.

- 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 operações são localizadas/tributadas em Portugal 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.

Dada a complexidade desta excepção e a título de exemplo, se um sujeito passivo de IVA de um país terceiro não estabelecido na União Europeia prestar um serviço electrónico a um adquirente português, independentemente do respectivo estatuto, essa operação localiza-se em Portugal, pelo que o prestador passa a ser sujeito passivo de IVA no território nacional, devendo, nomeadamente, liquidar o imposto à taxa vigente em Portugal.

A conjugação das regras relativamente a estas matérias, anteriormente em vigor, resultou na atractividade de multinacionais importantes, estabelecidas em países terceiros, para a Região Autónoma da Madeira. Desta forma, passaram a liquidar IVA à taxa normal vigente na Madeira, uma das mais baixas da União Europeia, a par do Chipre, Reino Unido e Luxemburgo, conseguindo também a isenção de imposto sobre o rendimento caso se fixassem na Zona Franca da Madeira (*"Offshore da Madeira"*).

Dadas as novas regras de localização das prestações de serviços, mormente as referentes aos serviços de telecomunicações e serviços prestados por via electrónica, adicionado da alteração à taxa normal a vigorar a partir de 2011 na Região Autónoma da Madeira (passa de 15% para 16%), é natural que o país, e aquela região em particular, sofrerão um duro revés e uma perda de competitividade assinalável.

Esta mudança provocou a perda de uma vantagem competitiva, que ainda detinha face aos outros Estados-Membros, que irá afectar a localização de novas empresas e, em princípio, provocará a deslocalização das unidades ali estabelecidas para outros países mais atractivos.

Esta situação não é nova para a Região uma vez que numa das



subidas do IVA (de 13% para 15%), ocorrida há uns anos atrás, uma das maiores empresas a nível mundial das novas tecnologias, estava prestes a estabelecer-se na Região Autónoma da Madeira e, após a Madeira perder o título da taxa mais baixa da Europa, a empresa decidiu instalar-se no Luxemburgo. À data dos factos, a comunicação social nacional especializada, estimou a deslocalização, directa, de 70 milhões de euros de receita fiscal dos cofres do Estado.

Futuras alterações

Apesar da maioria das alterações relevantes, relativas aos locais de tributação das prestações de serviços, terem entrado em vigor em 2010, existem algumas disposições, incluídas na Directiva 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, que apenas serão transpostas, pelos Estados-Membros para os seus respectivos países, nos próximos anos.

O Conselho tomou em consideração um, presumível, impacto significativo no orçamento interno de cada Estado-Membro, para proceder a uma transição suave.

Desta forma existem regras que irão vigorar a partir de 1 de Janeiro de 2011, a 1 de Janeiro de 2013 e a 1 de Janeiro de 2015, que passo a analisar de seguida:

REGRAS A VIGORAR A PARTIR DE 1 DE JANEIRO DE 2011

O artigo 3.º da Directiva 2008/8/CE procede à alteração dos artigos 53.º e 54.º da Directiva do IVA (Directiva 2006/112/CE) com efeitos a 1 de Janeiro de 2011. Estas alterações respeitam, em exclusivo, à excepção da regra geral relacionada com a localização aplicável aos serviços culturais, artísticos, científicos, educativos, desportivos, recreativos e similares, cujos destinatários sejam sujeitos passivos. Conforme vimos no capítulo anterior, a maioria destes serviços, quando prestados a sujeitos passivos do imposto, passarão a estar abrangidos pela regra geral assente na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.

Assim, apenas o local dos serviços relativos ao acesso, ou acessórios do acesso, às manifestações dos serviços acima referidos, incluindo o acesso a feiras e exposições, se manterá o local onde essas manifestações se realizam, nos casos em que tais serviços sejam prestados a sujeitos passivos. Os outros serviços relacionados com estas actividades, excluindo o acesso, quando prestados a sujeitos passivos, passarão a estar abrangidos pela regra geral.

Salientamos, contudo, que mantém-se inalterável esta mesma disposição quando estiverem em causa adquirentes qualificados como não sujeitos passivos. Desta forma, tratando-se do simples acesso aos eventos e manifestações, como quaisquer outros serviços de carácter cultural, artístico, científico, educativo, desportivo, recreativo e similar, mantém-se a regra de localizar/tributar no local em que tais serviços forem materializados.

REGRAS A VIGORAR A PARTIR DE 1 DE JANEIRO DE 2013

Em primeiro lugar é de destacar que as regras de localização referentes a sujeitos passivos não sofrerão qualquer alteração nesta data, sem prejuízo da alteração referida no ponto anterior.

De acordo com a redacção, que entrará em vigor na data cima referida, do n.º 2 do artigo 56.º da Directiva do IVA, conforme alteração

estipulada pelo artigo 4.º da Directiva 2008/8/CE, o local dos serviços de locação de meios de transporte, com excepção da locação de curta duração, tendo como destinatários não sujeitos passivos do IVA, passa a ser o local de residência do destinatário dos serviços. Contudo, se estiverem em causa barcos de recreio, a regra de localização/tributação passará a reger-se pelo local em que a embarcação for colocada à disposição do destinatário dos serviços (não sujeito passivo), quando coincida com o local da sede ou do estabelecimento estável do prestador, a partir do qual os serviços sejam efectivamente realizados. Se não coincidir aplica-se a regra acima descrita, sendo a localização/tributação no local de residência do destinatário.

REGRAS A VIGORAR A PARTIR DE 1 DE JANEIRO DE 2015

De igual forma ao apontado no ponto anterior, salientamos que as regras de localização referentes a sujeitos passivos não sofrerão qualquer alteração nesta data, sem prejuízo da alteração que irá vigorar a partir de 1 de Janeiro de 2011.

De acordo com o artigo 5.º da Directiva 2008/8/CE, que alterou os artigos 58.º, 59.º, 59.º-A e revogou o 59.º-B da Directiva do IVA, o local dos serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços por via electrónica, prestados a não sujeitos passivos do IVA, passará a ser, em todas as situações, o local de residência dos destinatários dos serviços, independentemente de os prestadores dos serviços se encontrarem ou não estabelecidos na Comunidade. Até 2014, estes serviços, tendo como destinatários não sujeitos passivos, encontram-se submetidos à regra geral prevista na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, quando o prestador e o destinatário dos serviços, se encontrarem sediados, estabelecidos ou domiciliados na Comunidade Europeia.

Assim, a partir de 2015, a regra especial estender-se-á a todos os casos em que os prestadores dos referidos serviços se encontrem sediados ou estabelecidos na Comunidade.

Esta regra sujeita o prestador dos serviços ao cumprimento das obrigações declarativas e de pagamento em cada Estado-Membro onde os adquirentes não sujeitos passivos residam, uma vez que são obrigados a registarem-se no Estado do local de tributação. No entanto, os prestadores de serviços podem optar por aderir ao sistema de balcão único que, a partir de 1 de Janeiro de 2015, passa também a contemplar os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão, para além dos serviços prestados via electrónica já contemplados anteriormente.

Desta forma, passarão a coexistir dois sistemas de balcão único, um regulado, nacionalmente, pelo "Regime especial para sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade que prestem serviços por via electrónica a não sujeitos passivos nela residentes" (adicionado em 2015 dos serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão), e outro, ainda a transpor para o ordenamento jurídico nacional, denominado na Directiva por "Regime especial para a prestação de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou de serviços electrónicos efectuada por sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade mas não no Estado-Membro de consumo."

Este sistema de balcão único não é mais que um regime simplificado de pagamento do imposto e de cumprimento das obrigações declarativas, trimestrais, para efeitos de IVA, através de um único ponto de contacto electrónico, estando o prestador identificado num único Estado-Membro.

Conclusão

Apesar de a Comissão não ter a intenção de abandonar a ideia de um regime definitivo de tributação no Estado-Membro de origem como objectivo a longo prazo da Comunidade, decidiu, de forma a melhorar o funcionamento do mercado interno, definir uma estratégia viável, centrada em quatro objectivos principais: a simplificação e a modernização das regras existentes, uma aplicação mais uniforme das disposições actuais e uma nova execução da cooperação administrativa.

Desta forma, procedeu a uma total inflexão do objectivo da implementação de um regime definitivo baseado no princípio da origem, estabelecendo o local de consumo para a tributação das operações realizadas entre sujeitos passivos (B2B) e o alargamento da regra de tributação no local de consumo dos serviços quando destinados a consumidores finais (B2C).

Esta necessidade de modernização decorreu do aumento exponencial dos serviços prestados a um nível global, incluindo os serviços de carácter imaterial susceptíveis de serem efectuados à distância, via globalização e internacionalização da economia, abertura das fronteiras e liberalização dos mercados, bem como as inovações tecnológicas e utilização massiva da *internet* por parte de todos os operadores.

Não obstante, e apenas numa fase inicial, as mudanças referidas acarretarem um trabalho significativo a todos os níveis, o novo normativo permitirá mais segurança nas operações e simplificação e uniformização das regras.

As transformações operadas têm a grande vantagem de generalizar o mecanismo do *reverse charge* nas prestações de serviços intracomunitárias, procurando diminuir o número (e montantes) de reembolsos de IVA apresentados por não residentes, e não deteriorando a tesouraria dos adquirentes dos serviços.

Apesar da simplificação do sistema comum do IVA, visivelmente operada no artigo 6.º do CIVA, a aplicação prática das regras estabelecidas para a determinação do local onde as operações serão tributadas continua a afigurar-se, na maior parte dos casos, difícil, conduzindo-nos à necessidade do conhecimento global desta temática.

Por esse motivo e, enquanto recomendação final, sugiro que as empresas, e todos os agentes económicos envolvidos, caso ainda não o tenham feito, procedam a uma análise cuidada dos tipos de operações que praticam, quer activas, quer passivas, de modo a aferir quais as alterações relevantes em matéria de obrigações fiscais e declarativas, designadamente, como deverá ser efectuado o reporte das diversas transacções nos novos modelos em vigor e a possível sujeição a imposto de algumas das operações efectuadas. ■■■

BIBLIOGRAFIA

- Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.
Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto de 2009.
LAIRES, Rui
- "A Incidência e os Critérios de Territorialidade do IVA", 2008, Almedina.
PALMA, Clotilde Celorico
- "As regras de localização das prestações de serviços em sede do Imposto sobre o Valor Acrescentado", Boletim Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, 2003.
- Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006.
- Directiva 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008.

