

Índice

IVA – IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO.....	3
1 – INTRODUÇÃO	3
2 - CONCEITOS GERAIS	5
2.1 - Transmissão de bens.....	5
2.2 - Prestação de serviços	5
2.3 - Importação	6
2.4 - Exportação	10
2.5 - Transmissão/Aquisição Intracomunitária de bens	14
2.6 - Conceito de território nacional	14
2.7 - Estados Membros	14
2.8 - Países e Territórios terceiros	15
2.9 - Representante fiscal.....	15
2.10 - Conclusão.....	18
3 - TRANSACÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS DE BENS	19
3.1 - Introdução	19
3.2 - RITI.....	19
3.2.1 – Obrigações declarativas.....	20
3.2.1.1 – Obrigações declarativas nas aquisições intracomunitárias.....	20
3.2.1.2 – Obrigações declarativas nas transmissões intracomunitárias.....	20
3.2.2 – Regularizações nas Transacções Intracomunitárias.....	20
3.2.3 - Ofertas intracomunitárias.....	21
3.3 - Operações Triangulares.....	22
3.3.1 - Conceito.....	22
3.3.2 – Art. 8º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI).....	22
3.3.3 – Operações triangulares	23
3.3.4 – Exemplos de operações triangulares.....	26
3.3.5 - Falsas operações triangulares	30
3.3.6 – Exemplos de falsas operações triangulares.....	31
3.3.7 – Cláusula de salvaguarda	33
4 - APLICAÇÃO DA LEI NO ESPAÇO (ART. 6º DO CÓDIGO DO IVA)	35
4.1 - Art. 6º do Código do IVA.....	35
4.2 - Conceito.....	40
4.3 - N.º 1 do Art. 6º do CIVA.....	41
4.4 - N.º 2 do Art. 6º do CIVA.....	41
4.5 - N.º 3 do Art. 6º do CIVA.....	41
4.6. Prestações de serviços.....	42
4.6.1 - N.º 4 do Art. 6º do CIVA	42
4.6.2 - N.º 5 do Art. 6º do CIVA	42
4.6.3 - N.º 6 do Art. 6º do CIVA	44
4.6.4 - N.º (s) 8 e 9 do Art. 6º do CIVA	46
4.6.5 - N.º 10 do Art. 6º do CIVA	48
4.6.6 - N.º (s) 7, 11 e 12 do Art. 6º do CIVA - Transportes.....	48
4.6.7 - N.º (s) 13 e 14 do Art. 6º do CIVA	59
4.6.8 - N.º (s) 15, 16, 17 e 18 do Art. 6º do CIVA - Intermediação	59
4.6.9 - N.º (s) 19, 20 e 21 do Art. 6º do CIVA.....	63
4.6.10 - N.º (s) 22 e 23 - Gás e electricidade	64
5 - A LOCALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES EFECTUADAS ENTRE O CONTINENTE E AS REGIÕES AUTÓNOMAS	69
6 - REVERSE CHARGE.....	72

6.1 - Obrigações declarativas.....	72
7 – DÉBITO DE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS	73
8 - CASOS PRÁTICOS DE APLICAÇÃO DAS NAS AQUISIÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS, OPERAÇÕES TRIANGULARES, EXPORTAÇÕES E IMPORTAÇÕES.	74
9 - CASOS PRÁTICOS DE APLICAÇÃO DAS REGRAS DE LOCALIZAÇÃO	81
10 – ANEXOS	91
11 – BIBLIOGRAFIA	92

IVA – IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

1 – INTRODUÇÃO

O IVA foi introduzido na legislação nacional pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, tendo entrado em vigor no dia 1 de Janeiro de 1986. A data da sua entrada em vigor coincide com a data em que Portugal se tornou membro de pleno direito das Comunidades Europeias, hoje União Europeia. A implementação do IVA no nosso país estava negociada para 1 de Janeiro de 1989. Contudo, o anterior imposto geral sobre o consumo que até aí vigorava, o Imposto de Transacções, mostrava-se bastante susceptível de fraude e evasão fiscal e com pouca capacidade para gerar receitas, pelo que atendendo às potencialidades do novo imposto, a saber, base de tributação alargada, neutralidade económica (imposto não cumulativo) e incentivo à modernização da máquina administrativa fiscal, a sua entrada em vigor foi antecipada.

O chamado primeiro sistema comum de IVA surgiu com as Directivas do Conselho 67/227/CEE e 67/228/CEE, ambas de 11 de Abril de 1967. Porém, apenas com o chamado segundo sistema comum do IVA se veio alcançar a nível comunitário uma verdadeira base de tributação uniforme do imposto a vigorar em todos os Estados-Membros. Falamos da conhecida Sexta Directiva, ou seja, Directiva do Conselho 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, já alterada inúmeras vezes, sendo as mais relevantes as alterações relativas à criação do mercado interno e à abolição das fronteiras fiscais em 1993, designadamente, as Directivas do Conselho 91/680/CEE, de 16 de Dezembro e 95/7/CEE, de 10 de Abril. Neste momento, encontra-se em vigor e em substituição da sexta Directiva a Directiva do Conselho 2006/112/CE, de 28 de Novembro designada de Directiva IVA.

Após esta breve introdução histórica do IVA, passamos à caracterização do imposto. Este imposto caracteriza-se por ter uma base de tributação ampla, aplicando-se à generalidade das operações económicas, concretamente, transmissões de bens, prestações de serviços e operações de comércio intracomunitário e com países terceiros (Art. 1º).

A sua base tributável é o valor acrescentado que surge em todas as fases do circuito económico, estendendo-se desde o sector produtivo à venda a retalho (imposto plurifásico). Ou seja, cada sujeito passivo aplica o IVA sobre o preço de venda dos bens transmitidos ou dos serviços prestados mas só entrega ao Estado, em cada período de imposto, a diferença entre o IVA liquidado aos clientes e o IVA debitado pelos respectivos fornecedores que seja susceptível de dedução, por força do método do crédito de imposto ou método subtrativo indirecto, que constitui o mecanismo nuclear para o apuramento do imposto. Esta dedução é financeira e não

física o que significa que é efectuada não bem a bem mas por períodos de imposto.

O IVA possui a natureza de imposto genérico sobre o consumo, pelo que incide sobre a generalidade das operações económicas efectuadas quer no interior do território nacional quer com o exterior.

No seu campo de aplicação, distinguem-se as transmissões de bens e as prestações de serviços quando efectuadas a título oneroso e por sujeitos passivos do imposto e as importações de bens, independentemente da qualidade de quem as faça. Todas estas operações estão tipificadas e reguladas pelo Código do IVA.

Distinguem-se também as operações intracomunitárias de bens previstas e reguladas no Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), com diversas remissões para as normas do CIVA.

2 - CONCEITOS GERAIS

Já se referiu que o IVA incide sobre as transmissões de bens, prestações de serviços e operações de comércio intracomunitário e com países terceiros, pelo que importa referir estes conceitos para efeitos de aplicação do imposto.

2.1 - Transmissão de bens

Por transmissão de bens entende-se a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, ou seja as transacções (compra e venda) de bens corpóreos. Ressalva-se neste ponto que a energia eléctrica, o gás, o calor, o frio e similares, são considerados, para efeitos de IVA, como bens corpóreos (Art. 3º).

Algumas operações são assimiladas, para efeitos de tributação em IVA, a transmissões de bens e prestações de serviços. Em concreto, são assimiladas as transmissões de bens: os contratos de locação-venda; os contratos de compra e venda com reserva de propriedade; o contrato de comissão; a não devolução de mercadorias entregues à consignação no prazo de um ano; a entrega de bens novos produzidos ou montados sob encomenda quando a totalidade da matéria-prima seja entregue por parte de quem produziu ou montou os bens; a afectação permanente de bens empresariais a uso próprio dos seu titular, do pessoal ou em geral a fins alheios bem como as transmissões gratuitas, quando tenha havido dedução de IVA; a afectação de bens por parte de um sujeito passivo a um sector de actividade isento ou a afectação ao activo imobilizado de bens a que se refere o Art. 21º, n.º 1 do CIVA, quando tenha havido dedução de IVA.

Estas assimilações têm na sua razão de ser vários tipos de fundamentos. Nuns casos, visou-se evitar a indeterminação do tratamento em sede de IVA ligada à natureza híbrida da operação em causa (é o caso do contrato de locação-venda ou da empreitada de bens móveis com fornecimento de materiais por parte do empreiteiro). Noutros casos, as dificuldades ligadas ao exercício do direito à dedução pelas partes intervenientes num, contrato (comissão), ou ainda objectivos de evitar o abuso do direito à dedução (afectação permanente de bens da empresa a uso próprio do seu titular, do pessoal ou a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita ou afectação de bens a um sector isento).

2.2 - Prestação de serviços

Por prestação de serviços entende-se toda a operação que não é considerada como transmissão de bens, aquisição intracomunitária de bens ou importação. O conceito de prestação de serviços é indeterminado e residual, de modo a abranger as operações não incluídas nas outras categorias de operações tributadas, deixa margem para tributar qualquer

coisa (Art. 4º). Todavia, este conceito não é ilimitado já que tem de haver consumo remunerado para que se verifique a tributação.

São assimiladas a prestações de serviços: a utilização não definitiva de bens da empresa para uso próprio do seu titular, do pessoal ou, em geral, para fins alheios à mesma, quando tenha havido dedução do IVA; os serviços efectuados gratuitamente pela empresa para satisfazer as necessidades do seu titular, do pessoal ou de pessoas estranhas à mesma; a entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda com entrega em parte ou na totalidade da matéria-prima pelo cliente; a cedência temporária ou definitiva de jogadores e as indemnizações de promoção e valorização devidas após cessação do contrato.

Também nestes casos a necessidade de assegurar a neutralidade do imposto em relação ao exercício do direito à dedução justifica a consagração legal deste tipo de "ficções fiscais". A assimilação a uma ou a outra categoria implica a aplicação à operação assimilada de todas as regras aplicáveis às primeiras em matéria de localização, facto gerador e exigibilidade, isenções, valor tributável, taxas e cumprimento de obrigações.

2.3 - Importação

Por importação entende-se a entrada em território nacional de bens originários ou procedentes de países terceiros (países não pertencentes à UE e certos territórios de Estados membros a eles equiparados), que não se encontrem em livre prática ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira; e a entrada em território nacional de bens procedentes de territórios terceiros (territórios que pertencem a Estados-Membros da UE mas excluídos da aplicação das regras comunitárias em matéria de IVA) que se encontrem em livre prática (Art. 5º). A partir de 1993, com a instituição do mercado interno na União Europeia, o conceito de importação passou a aplicar-se exclusivamente às entradas de bens na Comunidade provenientes de países terceiros (os países que não fazem parte da União Europeia) ou de territórios a eles assimilados.

Nas importações o IVA é liquidado na Alfândega aquando da entrada dos bens em território nacional.

Neste sentido, quando qualquer empresa portuguesa efectua uma aquisição de bens provenientes de países terceiros e/ou territórios terceiros, existe obrigação de liquidar o respectivo IVA em território nacional.

Note-se que, este imposto será pago aos serviços aduaneiros competentes no acto de desembaraço alfandegário, ou seja, é pago directamente na Alfândega com base no valor tributável da operação.

O valor tributável dos bens importados é constituído pelo valor aduaneiro, determinado de harmonia com as disposições comunitárias em vigor, devendo incluir, para além do valor dos bens, os seguintes itens:

- Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos devidos antes ou em virtude da própria importação, com exclusão do imposto sobre o valor acrescentado;
- As despesas acessórias, tais como despesas de comissões, embalagem, transportes e seguros, verificadas até ao primeiro lugar de destino dos bens em território nacional, ou outro lugar de destino no território da Comunidade se este for conhecido no momento em que ocorre o facto gerador na importação;
- As prestações de serviços, incluindo os transportes e as operações acessórias, que estejam directamente relacionadas com o regime de trânsito comunitário externo, o procedimento de trânsito comunitário interno, a exportação de bens para fora da Comunidade, a importação temporária com isenção total de direitos e a importação de bens destinados a ser colocados em regime de entreposto não aduaneiro e as transmissões de bens que se destinem a ser:
 - Apresentados na alfândega e colocados eventualmente em depósito provisório;
 - Colocados numa zona franca ou entreposto franco;
 - Colocados em regime de entreposto aduaneiro ou de aperfeiçoamento activo;
 - Incorporados para efeitos de construção, reparação, manutenção, transformação, equipamento ou abastecimento das plataformas de perfuração ou de exploração situadas em águas territoriais ou em trabalhos de ligação dessas plataformas ao continente;
 - Colocados em regime de entreposto não aduaneiro.

O Código do IVA permite aos sujeitos passivos, ao efectuarem o apuramento do imposto devido em cada período de tributação, exercerem direito à dedução do imposto devido pela importação de bens que tenham efectuado.

Para, que seja possível o exercício do direito à dedução, é necessário que o imposto a deduzir tenha incidido sobre bens adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações, nomeadamente, transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas.

No entanto, chama-se atenção, que o CIVA exclui do direito à dedução, o imposto suportado na aquisição de determinados bens, ainda que esses bens sejam utilizados numa actividade tributada, nomeadamente:

- Aquisição, importação de viaturas de turismo, de barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motocicletas. Para efeitos de IVA, é considerado viatura de turismo qualquer veículo automóvel, com inclusão do reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor.

Refira-se ainda, que o momento em que nasce o direito à dedução não é o do desalfandegamento dos bens, mas sim o do pagamento do imposto.

Apenas se poderá proceder à dedução do IVA liquidado na importação, caso não haja nenhuma excepção imposta, quando estiver de posse do original do recibo que faz parte da declaração de importação.

Uma outra particularidade, relacionada com as importações, que é ainda importante referir, é o enquadramento fiscal em sede de IVA a dar à importação de mercadorias provenientes de países terceiros, cuja entrada no território aduaneiro da Comunidade Europeia ocorre em portos de outros Estados Membros – por exemplo: porto de Roterdão – Holanda; porto de Vigo – Espanha; porto de Algeiras – Espanha; mas com destino a Portugal.

Após a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro, ocorrida em 1 de Janeiro de 1993, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais no interior da União Europeia, o conceito de importação de bens, constante do n.º 1 do artigo 5.º do Código do IVA, engloba apenas a entrada em território nacional de bens originários ou provenientes de países terceiros, desde que, relativamente aos bens provenientes de países terceiros, os mesmos não se encontrem em livre prática ou tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira.

Nos termos do artigo 79.º do Código Aduaneiro Comunitário, a introdução em livre prática confere o estatuto de mercadoria comunitária a uma mercadoria não comunitária, implicando, para além do cumprimento das formalidades previstas para importação de mercadorias, o pagamento dos direitos aduaneiros que se mostrem devidos.

Note-se, porém, que embora tenha ocorrido noutro Estado Membro a importação dos bens, a mesma poderá, em princípio, beneficiar da isenção de IVA naquele país, tendo em conta o

disposto no artigo 33.º da actual Directiva IVA, anterior artigo 28.º-C, ponto D, da Sexta Directiva (Aditado pela Directiva 91/680/CEE, de 16/12/1991), já que os bens se destinavam a ser enviados para outro Estado-Membro, neste caso Portugal.

Em qualquer caso, a posterior remessa dos bens para território nacional, traduzindo-se numa afectação, às necessidades da empresa importadora, de bens expedidos ou transportados, por si ou por sua conta, a partir do Estado-Membro em que foram importados, representa uma operação assimilada a aquisição intracomunitária de bens.

"... A aquisição de bens expedidos ou transportados a partir de um país terceiro e importados noutro Estado-Membro, quando ambas as operações forem efectuadas por uma pessoa colectiva das referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º...", representa uma operação assimilada a aquisição intracomunitária de bens nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 4.º, do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI).

Nessa conformidade, deverá o sujeito passivo adquirente proceder à liquidação do IVA correspondente ao valor tributável da referida aquisição intracomunitária de bens, determinado de harmonia com as regras previstas do n.º 5 do artigo 16.º do Código do IVA, aplicáveis por força do disposto no n.º 2 do artigo 17.º do RITI.

Das referidas disposições legais, decorre que o valor tributável da aquisição intracomunitária em causa é constituído pelo preço de aquisição dos bens, acrescido, nomeadamente, de impostos, direitos, taxas e outras imposições (com excepção do próprio IVA), e das despesas acessórias eventualmente debitadas.

Em face do disposto no n.º 1 do artigo 12.º do RITI, a liquidação do imposto deve ser efectuada pelo adquirente no momento em que os bens forem colocados à sua disposição, sendo o valor tributável da aquisição intracomunitária de bens e o correspondente imposto de mencionar, respectivamente, nos campos 10 e 11 do quadro 06 da declaração respeitante ao período em que, de harmonia com as regras constantes do artigo 13.º do RITI, se verifique a sua exigibilidade.

Assim sendo, a contabilização desta operação segue as mesmas regras das aquisições intracomunitárias: débito das respectivas sub contas de compras e de IVA dedutível e crédito de sub conta identificativa do terceiro e de IVA liquidado.

2.4 - Exportação

Consideram-se exportações as saídas de bens do território nacional com destino a um país ou território terceiro.

Estão isentas de IVA as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA.

Esta isenção deverá ser comprovada através dos documentos alfandegários apropriados, em nome e posse do vendedor, nos termos do n.º 8 do artigo 29.º do Código do IVA.

Relativamente ao conceito de "exportação", convém salientar que, actualmente, o mesmo abrange apenas as transmissões de bens com destino a países terceiros, isto é, países não integrados na União Europeia.

A neutralidade do IVA em relação ao comércio internacional é conseguida através da tributação no país de destino, isto é, aquele onde os bens são consumidos.

Os bens saem do país exportador sem qualquer carga fiscal e, serão tributados à entrada do país importador.

Esta isenção deve ser comprovada através de documentos alfandegários apropriados, ou quando não seja obrigatório a intervenção legal dos serviços aduaneiros, declarações emitidas pelo adquirente dos bens indicando o destino que lhes irá ser dado, uma vez que a falta dos mesmos determina a obrigação (para o transmitente) de liquidação do correspondente imposto.

A saída de mercadorias (bens destinados a uso comercial) do território da Comunidade, obriga à intervenção das respectivas autoridades aduaneiras, conforme resulta do Código Aduaneiro Comunitário.

"Qualquer mercadoria que saia do território aduaneiro da Comunidade está sujeita à fiscalização aduaneira. Nestas condições, poderá ser objecto de operações de fiscalização efectuadas pelas autoridades aduaneiras em conformidade com as disposições em vigor. A referida mercadoria deverá sair do território comunitário utilizando, se necessário, a via determinada pelas autoridades aduaneiras e de acordo com as regras fixadas por tais autoridades."

As empresas que efectuem exportações, apesar de não liquidarem IVA, poderão exercer o direito à dedução do IVA suportado a montante, caso não haja nenhuma limitação prevista.

Deste modo, fica assegurado o princípio da neutralidade da tributação, e a competitividade no mercado internacional, pois não é liquidado IVA na venda (exportação) e o imposto suportado ao longo do circuito económico, não irá onerar o preço da mercadoria.

Verifica-se assim uma isenção completa (o sujeito passivo não liquida imposto nas operações mas terá o direito ao reembolso do imposto pago a montante) nas exportações e nas operações directamente relacionadas com o comércio externo.

São isentas de imposto, nomeadamente:

- As exportações directas, isto é, quando efectuadas pelo próprio vendedor ou por um terceiro por conta deste;
- As prestações de serviços directamente conexas com os bens exportados (transporte, carga, descarga, etc.) ou com as necessidades directas dos meios de transporte utilizados para a exportação (instalações portuárias e aeroportuárias, armazenagem, etc.);
- As exportações indirectas, isto é, quando previamente à exportação, os bens sejam entregues pelo adquirente estrangeiro a empresas nacionais para serem objecto de uma reparação, transformação, adaptação ou outro trabalho;
- As transmissões de bens efectuadas a empresas intermediárias no comércio internacional (empresas trading). Esta isenção encontra-se regulamentada no art. 6.º do D.L.198/90, de 19/06.

Por outro lado, isentam-se igualmente algumas operações assimiladas a exportação e os transportes internacionais, nomeadamente:

- As transmissões, reparações, manutenção, frete e aluguer de embarcações que efectuem navegação marítima de alto mar ou se dediquem à pesca do alto mar ou longínqua e bem assim os aviões utilizados principalmente no tráfego aéreo internacional, incluindo os objectos incorporados nessas embarcações e aviões ou que sejam utilizados para a sua exploração, incluindo os equipamentos de pesca;
- As transmissões de bens e prestações de serviços efectuados no âmbito de relações diplomáticas e consulares, nos termos da legislação aplicável;
- O transporte de pessoas provenientes e com destino ao estrangeiro e bem assim o de pessoas e bens provenientes ou com destino às Regiões Autónomas dos açores e da madeira e entre as ilhas daquelas regiões;
- As prestações de serviços realizadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem quando intervenham em operações de exportação ou assimiladas a exportação;

- As prestações de serviços relacionadas com a expedição ou transporte de bens destinados a outros Estados membros, quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo devidamente registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado;
- O transporte de mercadorias entre o continente e as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira ou qualquer outro Estado membro e vice-versa, bem como o transporte de mercadorias entre as ilhas daquelas regiões.

Por último, refira-se com pormenor o que entende por empresas de trading, isto é as transmissões de bens efectuadas a empresas intermediárias no comércio internacional que se encontra regulamentada no art. 6.º do D.L.198/90, de 19/06.

Na prática estas operações correspondem a situações em que um sujeito passivo em território nacional factura bens, a outro sujeito passivo também residente em território nacional, no entanto essas mercadorias destinam-se a serem exportadas pelo adquirente, podendo também beneficiar a isenção estabelecida para as exportações directas, desde que cumpridos os seguintes requisitos:

- A venda de bens a exportadores nacionais é regulamentada pelo Decreto-Lei n.º 198/90 de 19 de Junho, e permite um sistema excepcional de suspensão da liquidação de imposto para as transmissões efectuadas a exportadores nacionais de mercadorias que sejam remetidas imediatamente para exportação.

De acordo com o artigo 6.º do referido Decreto-Lei (com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 96/2004 de 23 de Abril e pela Lei 64-A/2008, de 31 de Dez), estão isentas de IVA, com direito à dedução do imposto suportado a montante, nos termos do artigo 20.º do CIVA, as vendas de mercadorias de valor superior a 1.000 €, efectuadas a exportadores nacionais de mercadorias que não lhes sendo entregues excepto se forem titulares de um armazém de exportação, são apresentadas num dos seguintes locais:

- a) Nas instalações do fornecedor, em caso de carregamentos completos;
- b) No porto ou aeroporto de embarque, no caso de carga não consolidada;
- c) Entregues num armazém de exportação;
- d) Entregues em entreposto não aduaneiro de bens sujeitos a impostos especiais de consumo, previstos no artigo 15.º do CIVA.

Por sua vez, os n.º 1 do mesmo artigo exige, para que aquela isenção se efective, que a exportação seja feita no prazo de 60 dias.

A isenção deve ser invocada na declaração aduaneira de exportação, até ao momento da sua entrega, mediante a aposição do código específico definido na regulamentação aduaneira e a apresentação, por qualquer via, dos elementos do certificado comprovativo da exportação. Esse certificado, devidamente visado pelos serviços aduaneiros, deve ser entregue pelo exportador ao fornecedor, do qual deve constar:

- a) Exportador: nome e número de identificação fiscal;
- b) Fornecedor: nome e número de identificação fiscal;
- c) Mercadorias: quantidade, qualidade e valor constantes da factura emitida pelo fornecedor, bem como referência ao número e data da mesma;
- d) Local de apresentação das mercadorias;
- e) Meio de transporte: natureza (camião, navio, comboio ou avião), identificação (matrícula, nome ou número do voo e respectivo prefixo), data de saída, número e natureza do título de transporte (carta de porte, conhecimento de embarque ou documento equivalente);
- f) Marca e número do contentor ou vagão, quando for o caso;
- g) Número e data de aceitação da declaração de exportação.

Quando alguns dos elementos exigidos nas alíneas e), f) e g) do número anterior não forem conhecidos, no momento da entrega da declaração aduaneira de exportação, devem ser fornecidos pelo exportador, no mais curto período de tempo, que não poderá exceder o prazo de 60 dias.

Assim, desde que verificadas as condições e requisitos enunciados, a isenção prevista no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90 de 19 de Junho, poderá verificar-se, caso contrário a liquidação IVA pelo fornecedor efectua-se nos termos gerais do Código do IVA.

De referir que a citada isenção só opera caso se verifiquem todos os requisitos atrás concedidos, caso contrário, deverá o vendedor liquidar imposto nos termos gerais do CIVA, podendo o adquirente exercer o respectivo direito à dedução, já que a exportação, sendo uma operação isenta de IVA nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código, confere direito à dedução ao abrigo do n.º 1, alínea b) I, do artigo 20.º.

Contudo, o mecanismo previsto no artigo 6.º do já referido Decreto-Lei, após a abolição das fronteiras fiscais e da entrada em vigor do Regime do IVA nas Transmissões Intracomunitárias (RITI) através do Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro, aplica-se apenas às transmissões de bens para fora da Comunidade, pois, apenas nesses casos se estará perante o conceito de exportação e consequentemente, a necessidade de intervenção dos serviços aduaneiros no processo de expedição de mercadorias.

Resumindo, a isenção estabelecida no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90 de 19 de Junho, só poderá ser aplicada pelas empresas produtoras, se as mercadorias forem objecto de exportação (saírem para países terceiros).

2.5 - Transmissão/Aquisição Intracomunitária de bens

Consideram-se transacções intracomunitárias as operações realizadas entre Estados-membros da União Europeia.

A regra geral do Código do IVA segue o princípio da tributação no país de origem, contudo, o IVA é um imposto geral sobre o consumo. Pretendendo-se a harmonização no âmbito deste imposto houve necessidade de se criar um regime especial para as transacções intracomunitárias (RITI), aplicando este o princípio da tributação no destino (local onde efectivamente ocorre o consumo).

2.6 - Conceito de território nacional

Com o intuito de precisar o alcance da incidência territorial do imposto (que só se aplicará a factos ocorridos em território nacional) o código do IVA inclui várias definições de carácter territorial (Art. 1º n.º 2). São assim definidos os conceitos de "território nacional", "comunidade e território da comunidade", "país terceiro" e "território terceiro".

O conceito de território nacional abrange o continente e as regiões autónomas.

2.7 - Estados Membros

A União Europeia, actualmente, é constituída por 27 Estados-Membros:

Alemanha	Estónia	Lituânia
Áustria	Finlândia	Luxemburgo
Bélgica	França	Malta
Bulgária	Grécia	Polónia
Chipre	Holanda	Portugal
Dinamarca	Hungria	Suécia
Eslováquia	Irlanda	Reino Unido
Eslovénia	Itália	Rep. Checa
Espanha	Letónia	Roménia

As operações praticadas entre Estados-Membros são denominadas transacções intracomunitárias, ou seja, teremos aquisições intracomunitárias e transmissões intracomunitárias. Estas operações estão reguladas no Regime do IVA para as Transacções Intracomunitárias (RITI).

São ainda consideradas transmissões intracomunitárias as operações realizadas com o Mónaco e a Ilha de Man, que embora, por força do tratado que institui a Comunidade Europeia não fazem parte desta nem estejam integrados no seu território, são tratados face ao IVA como Estados membros ou seja como França e Reino Unido, respectivamente. Assim sendo as operações que os envolvem são consideradas como transacções intracomunitárias.

2.8 - Países e Territórios terceiros

Para efeitos de IVA, são utilizados os conceitos «país terceiro» e «território terceiro», sendo que país terceiro é um território que não pertence à União Europeia quer para efeitos fiscais, quer para efeitos aduaneiros; e território terceiro é considerado um território como não pertencente à Comunidade para efeitos fiscais e como pertencente à Comunidade para efeitos aduaneiros. Portanto, pode concluir-se que esta distinção é importante do ponto de vista aduaneiro, contudo em sede de IVA, embora se distingam os conceitos, as transacções com países terceiros ou territórios terceiros são denominadas importações e exportações.

Transcrevem-se as alíneas c) e d) do n.º 2 do Art. 1º CIVA:

"... c) «País terceiro», um país não pertencente à CEE, incluindo os seguintes territórios de Estados membros da CEE: ilha de Helgoland e território de Busingen, da República Federal da Alemanha, Ceuta e Melilha, do Reino de Espanha, Livigno, Campione d'Itália e águas nacionais do lago de Lugano, da República Italiana;

d) «Território terceiro», os seguintes territórios de Estados membros da CEE, os quais, salvo disposição especial, serão tratados como países terceiros: ilhas Canárias, do Reino de Espanha, departamentos ultramarinos da República Francesa, Monte Atos, da República Helénica, ilhas Anglo-Normandas do Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte, ilhas Aland, da República da Finlândia..."

2.9 - Representante fiscal

Um não residente sem estabelecimento estável que pratique operações tributáveis em território nacional poderá ter que se registar em Portugal, sendo-lhe neste caso atribuído um número de identificação fiscal que será obrigatoriamente utilizado nas operações efectuadas em território nacional. Esta obrigação decorre do estipulado no artigo 23.º do RITI e no artigo 30.º do Código do IVA. Em alternativa poderá aqui nomear um representante fiscal, tal como decorre do determinado no artigo 24.º do RITI e artigo 30.º do CIVA.

A figura de representante fiscal prevista nos artigos 24.º do RITI e 30.º do CIVA, desde a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 179/2002, de 3 de Agosto, que transpõe para a ordem jurídica nacional a Directiva n.º 2000/65/CE, do Conselho, de 17 de Outubro de 2000 (1), que altera a Directiva n.º 77/3888/CEE (2), no que respeita à determinação do devedor do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), não é uma imposição legal, é uma opção para os sujeitos passivos não residentes, com estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado Membro.

Contudo, existe obrigatoriedade de nomeação de representante fiscal para os sujeitos passivos não residentes, sem estabelecimento estável em território nacional, que aqui pratiquem operações tributáveis e que não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado Membro (artigo 29.º, n.º 2 do CIVA).

A Directiva acima mencionada, harmonizou o leque de situações em que, em matéria de IVA, se torna devedor do imposto o adquirente das prestações de serviços e transmissões de bens, alterando, em conformidade, as regras da Sexta Directiva. Trata-se, entre nós, das designadas situações de “reverse charge”, reversão da dívida tributária ou inversão do sujeito passivo do imposto, em que o adquirente dos bens e dos serviços se torna sujeito passivo do imposto (lembramos que o legislador nacional não fez distinção, nos diplomas referentes ao IVA, entre devedor do imposto e sujeito passivo do imposto, reconduzindo todos os casos à qualificação de sujeitos passivos).

Regra geral, o sujeito passivo do imposto em IVA nas prestações de serviços e nas transmissões de bens é aquele que presta o serviço ou transmite o bem. Porém, de acordo com as regras da Directiva do IVA, os adquirentes dos serviços e os transmitentes dos bens tornam-se devedores do imposto em diversas situações. Em conformidade com as regras da Sexta Directiva, o legislador nacional já prevê, no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), concretamente nas alíneas a), e), f) g) e h) do n.º 1 do art.º 2.º, diversas situações em que o adquirente dos serviços se torna sujeito passivo do IVA (por exemplo, no caso dos adquirentes de prestações de serviços de transportes intracomunitários de bens, desde que os prestadores não tenham no território nacional, sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual o serviço seja prestado).

Chama-se particularmente a atenção da alínea g) onde se refere que são igualmente qualificados como sujeitos passivos do imposto, com os efeitos daí subjacentes, as pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) deste normativo (isto é, os “sujeitos passivos normais” do imposto”), que sejam adquirentes em transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas no território nacional por sujeitos passivos que aqui não tenham sede,

estabelecimento estável ou domicílio, nem disponham de representante nos termos do art.º 30.º do CIVA;

A reversão da dívida tributária em IVA justifica-se, essencialmente, para evitar que o prestador de serviços ou o transmitente do bem se tenham que registar ou nomear um representante fiscal num Estado membro diferente do seu, aliviando-o, dessa forma, de um considerável encargo administrativo.

Exemplos de aplicação nas normas relativas aos representantes:

Vamos imaginar que está em causa uma prestação de serviços de elaboração de um projecto de arquitectura para um imóvel situado em território nacional a uma empresa portuguesa, por uma entidade não residente. De acordo com a regra de localização das operações tributáveis prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, esta prestação de serviços é localizada, isto é, tributável, no território nacional.

Várias hipóteses se poderão conceber para efeitos de determinação do sujeito passivo do imposto nesta operação:

Hipótese A - A entidade que presta o serviço de projecto é residente num país não pertencente à União Europeia e não tem sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional nem noutro Estado membro da União Europeia.

Neste caso a entidade é obrigada a nomear um representante fiscal, o qual deve cumprir todas as obrigações do CIVA, incluindo a de registo, e será o devedor de imposto devido. O sujeito passivo não residente será solidariamente responsável com o representante pelo pagamento do imposto.

Caso não proceda à nomeação de representante fiscal ou não der conhecimento do seu representante fiscal à empresa adquirente dos serviços, este, caso se trate de um sujeito passivo dos mencionados na alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA, passa a ser igualmente sujeito passivo do imposto pela prática desta operação (n.º 2 do art.º 30.º e alínea g) do n.º 1 do art.º 2.º, ambos do CIVA). Ou seja, a entidade não residente deixa de assumir a qualidade de sujeito passivo do IVA, na eventualidade de não dispor de representante fiscal.

Hipótese B - A entidade que presta o serviço de elaboração do projecto encontra-se sediada noutro Estado membro da União Europeia, não dispondo de sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional.

O sujeito passivo do imposto pela prestação de serviços em causa é o próprio adquirente dos serviços, o qual deve proceder à liquidação e pagamento do IVA que se mostre devido, sem prejuízo do correspondente direito à dedução.

Tratando-se de uma entidade residente noutro Estado membro, está dispensada da obrigação de nomear um representante fiscal no território nacional. A lei, todavia, confere-lhe a possibilidade de, facultativamente, proceder a tal nomeação. Caso opte por tal, a entidade não residente será considerada sujeito passivo pela prestação de serviços em causa, ficando o representante fiscal responsável pelo cumprimento das obrigações decorrentes da tributação, incluindo as de registo e de liquidação e pagamento do imposto (cfr o disposto no n.º 1 do art.º 30.º e na alínea g) do art.º 2.º, ambos do CIVA).

2.10 - Conclusão

As regras de localização previstas quer no CIVA, quer no RITI, revestem grande importância porque determinam se a certa transacção comercial ou a certo serviço se aplica a lei fiscal portuguesa e, portanto, as regras decorrentes dos referidos diplomas.

O princípio geral é o da localização das operações em Portugal, quando o nosso país constitua a origem das mercadorias ou a sede do prestador do serviço (tributação na origem).

3 - TRANSACÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS DE BENS

3.1 - Introdução

A criação de um mercado intracomunitário entre os Estados-Membros da União Europeia levou à abolição das fronteiras fiscais no mercado interno comunitário. Por forma a adoptar o IVA à nova conjuntura foi necessário introduzir alterações ao direito comunitário, nomeadamente à sexta directiva IVA.

A transposição da Sexta Directiva para o direito nacional deu origem ao RITI.

3.2 - RITI

O RITI foi introduzido na nossa legislação pelo Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro, tendo entrado em vigor em 1 de Janeiro de 1993.

Este diploma surgiu com carácter temporário, supunha-se ser um regime transitório para vigorar durante 4 anos, contudo após várias prorrogações de vigência assistimos actualmente à aplicação das suas regras.

A regra geral do Código do IVA segue o princípio da tributação no país de origem, contudo, o IVA é um imposto geral sobre o consumo. Pretendendo-se a harmonização no âmbito deste imposto houve necessidade de se criar um regime especial para as transacções intracomunitárias, aplicando a este o princípio da tributação no destino (local onde efectivamente ocorre o consumo).

Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias de Bens (RITI) poderá ser caracterizado esquematicamente da seguinte forma:

I) Aquisições intracomunitárias efectuadas por particulares:

Regra Geral ⇒ princípio da origem

Excepções ⇒ princípio do destino (meios de transportes
novos/vendas à distância)

II) Aquisições intracomunitárias efectuadas entre sujeitos passivos do regime normal:

Regra geral ⇒ princípio do destino

Excepções ⇒ princípio da origem (caso especial dos bens em 2.º mão transmitidos pelo regime da margem)

III) Aquisições intracomunitárias efectuadas por sujeitos passivos totalmente isentos e pelo Estado e demais pessoas colectivas de direito público:

Regra geral ⇒ princípio do destino

Excepções ⇒ princípio da origem (aquisições anuais em todos os outros Estados membros inferiores a um determinado montante (no caso Português 10 000 euros), podendo, sempre, optar-se pelo princípio do destino)

3.2.1 – Obrigações declarativas

3.2.1.1 – Obrigações declarativas nas aquisições intracomunitárias

Relativamente às aquisições intracomunitárias de bens, que por força do artº 1º e 3º do RITI, estão sujeitos a IVA em território nacional, deverão ser relevados na declaração periódica, no Quadro 06, nos campos 10 (base tributável), no campo 11 (IVA liquidado) e nos campos 20 a 24 (IVA dedutível - consoante se trate de bens de Imobilizado, de Existências ou de Outros bens)

Relativamente às aquisições intracomunitárias de bens e às prestações de serviços, não há nenhum anexo a juntar à declaração periódica, ao contrário das transmissões intracomunitárias de bens que obrigam à entrega do anexo recapitulativo das transmissões intracomunitárias e operações assimiladas.

3.2.1.2 – Obrigações declarativas nas transmissões intracomunitárias

Nas transmissões intracomunitárias, isentas ao abrigo do artigo 14º alínea a) do RITI, as operações serão relevadas no campo 7 do quadro 06 da declaração periódica, obrigando também, ao preenchimento do anexo recapitulativo das transmissões intracomunitárias.

3.2.2 – Regularizações nas Transacções Intracomunitárias

Transmissões Intracomunitárias

O tratamento das regularizações que se verifiquem nas transmissões intracomunitárias

nomeadamente, descontos, devoluções ou outros, terão o seguinte tratamento:

- Se o facto determinante da alteração ocorrer numa altura em que o sujeito passivo não tenha ainda remetido a declaração respeitante ao período em que se verificou a transmissão dos bens, deverá o montante alterado ser, desde logo, considerado no preenchimento da declaração periódica e do anexo recapitulativo;
- Se o facto determinante da declaração implicar um novo fluxo físico dos bens (V.g. devolução de mercadorias) e ocorrer numa altura em que já tenha sido apresentada a declaração respeitante ao período em que se verificou a transmissão dos bens, deverá ser preenchida uma declaração de substituição (Modelo C) e um novo anexo recapitulativo, contemplando a alteração entretanto ocorrida;
- Se o facto determinante da alteração não implicar o circuito dos bens, mas apenas um novo fluxo documental (v.g. concessão de descontos, abatimentos ou bónus), não haverá necessidade de proceder a correcções, quer no que concerne à declaração periódica quer ao anexo recapitulativo, sem prejuízo, obviamente, da sua relevância para efeitos contabilísticos.

Aquisições Intracomunitárias

Quando existirem regularizações de IVA devido à ocorrência de alterações posteriores ao valor tributável das aquisições intracomunitárias de bens, deverá proceder-se do seguinte modo:

- Se o facto determinante da alteração ocorrer numa altura em que não tenha sido remetida a declaração periódica do período em que se verificou a aquisição intracomunitária dos bens, deverá a alteração ser, desde logo, considerada nos campos 10 e 11 e dos campos 20 a 24 do quadro 06 da referida declaração;
- Se o facto determinante da alteração implicar um novo fluxo físico dos bens (sua devolução) e ocorrer numa altura em que já tenha sido apresentada a declaração periódica referente ao período em que se verificou aquisição intracomunitária de bens, deverá indicar-se o imposto a mais liquidado e a correspondente importância a menos deduzida, respectivamente nos campos 40 e 41 do quadro 06 da declaração periódica seguinte;
- Se o facto determinante da alteração não implicar o circuito dos bens, mas apenas um novo fluxo documental (v.g. concessão de descontos, abatimentos ou bónus), não haverá necessidade de proceder a correcções na declaração periódica sem prejuízo da sua relevância para efeitos de registo contabilístico.

3.2.3 - Ofertas intracomunitárias

No regime de ofertas de bens provenientes de fornecedores sedeados em países comunitários deverá entender-se que, ainda que as facturas emitidas pelo fornecedor comunitário das ofertas, não contenham qualquer valor referenciado, caberá ao cliente atribuir valor de mercado

nacional a cada um dos bens sujeitos a oferta:

- Se o valor atribuído for de montante igual ou superior a 50,00 € deverá ter-se em atenção preconizado no n.º 7 do art. 3.º do CIVA, que estabelece regras para o regime das ofertas, e neste caso considerar-se a operação como uma aquisição intracomunitária de bens sujeita a imposto sem prejuízo do direito à dedução;
- Se o valor atribuído for inferior ao montante dos 50,00 €, por não se estar na presença de uma operação tributável a operação não estará sujeita a imposto.

3.3 - Operações Triangulares

3.3.1 - Conceito

Uma operação triangular, consubstancia-se numa transacção de bens em que o circuito documental não acompanha a movimentação física dos bens, estando, portanto, envolvidos três operadores económicos.

De um modo geral, pode dizer-se que estamos perante uma verdadeira operação triangular quando determinada transacção de bens móveis corpóreos é realizada nas seguintes condições: A, sujeito passivo no Estado-Membro 1, vende bens a B, sujeito passivo no Estado-Membro 2, os quais são revendidos por B a C, sujeito passivo no Estado-Membro 3; os bens facturados por A a B e por B a C são, porém, directamente expedidos ou transportados de A no Estado-Membro 1 para C no Estado-Membro 3.

3.3.2 – Art. 8º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI)

ARTIGO 8º - Incidência territorial

1 – São tributáveis as aquisições intracomunitárias de bens quando o lugar de chegada da expedição ou transporte com destino ao adquirente se situe no território nacional.

2 – Não obstante o disposto no número anterior, são tributáveis as aquisições intracomunitárias de bens cujo lugar de chegada da expedição ou transporte se situe noutro Estado membro, desde que o adquirente seja um sujeito passivo dos referidos no n.º 1 do artigo 2º, agindo como tal, que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição e não prove que esta foi sujeita a imposto nesse outro Estado membro.

3 – Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se que a aquisição intracomunitária foi sujeita a imposto no Estado membro de chegada da expedição ou transporte dos bens, desde que se verifiquem, simultaneamente, as seguintes condições:

- a) O sujeito passivo tenha adquirido os bens para proceder à sua transmissão subsequente nesse Estado membro e inclua essa operação no anexo recapitulativo a que se refere o n.º 2 do artigo 30º;*
- b) O adquirente dos bens transmitidos nesse Estado membro seja um sujeito passivo aí registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado;*

c) O adquirente seja expressamente designado, na factura emitida pelo sujeito passivo, como devedor do imposto pela transmissão dos bens efectuada nesse Estado membro.

4 – São tributáveis as aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos sujeitos a registo, licença ou matrícula no território nacional.

3.3.3 – Operações triangulares

Nos termos do disposto na alínea a) do Art. 1º do RITI, são sujeitas a IVA as aquisições intracomunitárias de bens efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo, desde que o vendedor seja um sujeito passivo, agindo como tal, registado em IVA noutro Estado-Membro.

Regra geral, determina o n.º 1 do Art. 8º do RITI como regra de localização/ tributação das aquisições intracomunitárias de bens, que estas são tributáveis no território nacional quando aqui se situa o lugar de chegada da expedição ou transporte com destino ao adquirente. Verifica-se mais uma vez, a aplicação do princípio da tributação no destino. Esta regra básica pretende assegurar que tais operações sejam tributadas no Estado-Membro de chegada dos bens.

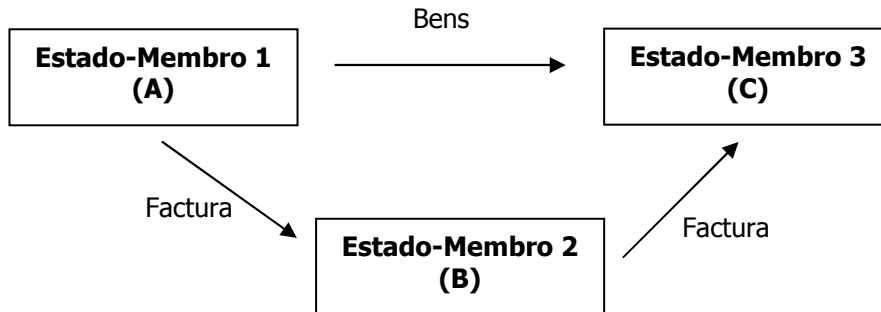
Contudo, é frequente no comércio internacional a realização de operações em que um vendedor de um dado país vende mercadorias a um comprador intermediário sediado noutro país, que facturará ao comprador final o valor da mercadoria por um preço que englobará a sua margem de lucro, por sua vez, as mercadorias são remetidas directamente pelo vendedor inicial ao comprador final.

A operação aqui retratada é denominada de operação triangular, porquanto o circuito documental não acompanha a movimentação física dos bens transaccionados, além de que estamos perante três operadores económicos, estabelecendo-se o primado do circuito físico sobre o circuito documental, visto que apenas o primeiro permite um controlo efectivo das operações efectuadas.

Com o objectivo de facilitar as obrigações dos sujeitos passivos, nomeadamente no que respeita à possível obrigatoriedade de registo ou nomeação de representante pelo intermediário da operação, estabeleceram-se medidas de simplificação por forma a facilitar a livre circulação dos bens no seio da Comunidade.

Para efeitos de tributação, os conceitos de aquisição e transmissão intracomunitária têm subjacente a saída dos bens de um Estado-Membro e entrada noutro Estado-Membro (quer em

termos físicos, quer documentais), como nas operações triangulares isto não ocorre, as medidas de simplificação vieram estabelecer a assimilação destas operações a verdadeiras transacções intracomunitárias, desde que se cumpram determinados requisitos.



De acordo com o esquema enunciado, a nova disciplina traduz-se no seguinte:

a) O Estado-Membro 3, de chegada das mercadorias deve tributar a aquisição intracomunitária de B desde que:

- B seja um sujeito passivo registado em IVA noutro Estado Membro (neste caso ele é-o no Estado-Membro 2);
- B tenha adquirido as mercadorias para as transmitir a C;
- As mercadorias tenham sido directamente expedidas do Estado-Membro 1 com destino a C no Estado-Membro 3;
- C seja um sujeito passivo ou uma pessoa moral não sujeito passivo, com sujeição ao regime de tributação das aquisições intracomunitárias;
- C seja, na factura emitida por B, designado como devedor do imposto resultante da transmissão das mercadorias que ocorre no Estado-Membro 3;

b) No Estado-Membro de chegada das mercadorias passa a considerar-se a existência de uma transmissão interna de B para C, por cujo imposto é devedor C (nos termos constantes da factura emitida por B (n.º 2 do Art. 24º e n.º 5 do Art. 32º ambos do RITI);

c) O Estado-Membro 2, onde se encontra registado B, não tributa a aquisição intracomunitária presumida no quadro do denominado dispositivo de segurança, desde que (n.º 3 do Art. 8º do RITI):

- B prove ter efectuado a transmissão dessas mercadorias a C no Estado-Membro 3, sendo C designado, na factura emitida por B, como devedor do imposto, constando ainda de tal factura o n.º de identificação em IVA de B no Estado-Membro 2 e o de C no Estado-Membro 3;
- B indique no anexo recapitulativo da declaração periódica que entrega no Estado-Membro 2 a transmissão que fez a C, com a identificação do número de registo em IVA deste no Estado-Membro 3.

Sendo assim:

1.º) Se Portugal for o Estado-Membro 3 (Estado-Membro do destinatário dos bens), teremos:

- Não é passível de tributação a aquisição intracomunitária efectuada pelo sujeito passivo B resultante de ser Portugal o país de chegada dos bens, não implicando contudo a obrigação de registo ou nomeação de representante para o sujeito passivo B identificado em IVA no Estado-Membro 2;
- Verifica-se uma transmissão de bens tributada de B para C, mas em que C é o devedor do imposto, exigindo-se que:
 - C seja um sujeito passivo dos indicados no n.º 1 do artigo 2º do RITI, não beneficiando do regime derogatório do artigo 5º;
 - A factura emitida por B, com o seu n.º de identificação em IVA no Estado-Membro 2 e o n.º de identificação em IVA de C em Portugal, designe C como devedor do imposto, imposto este que C liquida e deduz nos termos gerais;
 - C indique na sua declaração periódica o valor de tal aquisição registando-a no campo das aquisições intracomunitárias (embora, na realidade, se trate de uma aquisição interna), o que conduz a que o registo contabilístico destas operações deva ser feito por forma autonomizada (de facto o n.º 5 do Art. 32º do RITI determina que "... para cumprimento das obrigações a que se refere o n.º 2 do Art. 24º, o sujeito passivo adquirente dos bens deverá proceder ao registo da operação como se se tratasse de uma aquisição intracomunitária de bens..."). A sua indicação na declaração como aquisição intracomunitária prende-se, essencialmente, com a necessidade de conjugação de informações obtidas a partir do sistema VIES.

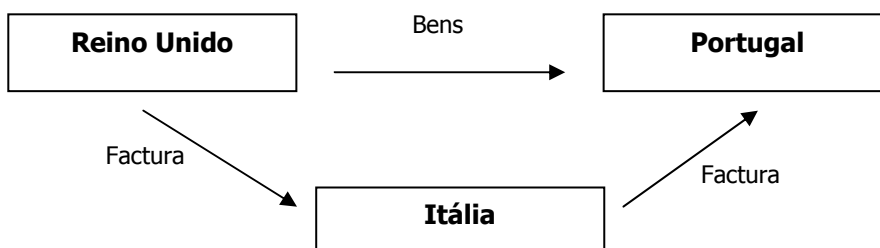
2.º) Se Portugal for o Estado-Membro 2 (Estado-Membro do adquirente intermediário), teremos:

- Não é passível de tributação a aquisição considerada localizada em Portugal nos termos do Art. 8º n.º 2, desde que B faça a prova da transmissão que faz a C para o Estado-Membro 3 e pela qual designou C, na factura, como devedor do imposto nesse Estado-Membro. Deste modo, e desde que cumpridas as demais condições a que se refere o n.º 3 do Art. 8º do RITI, considera-se que a aquisição intracomunitária foi sujeita a imposto no Estado-Membro de chegada dos bens (Estado-Membro 3);
- B deve incluir a operação na sua declaração periódica, no campo das «aquisições intracomunitárias», a fim de ser conferida com o sistema VIES, embora se trate de uma aquisição não tributada em Portugal. De facto, esta operação considera-se localizada no Estado membro de chegada dos bens e aí beneficiará de uma isenção;
- B deve indicar no anexo recapitulativo, a juntar à declaração periódica, a transmissão

feita a C, identificando-a através de um «código» específico (código 4), uma vez que não se trata de uma verdadeira transmissão intracomunitária. Com efeito, a transmissão efectuada por B a C considera-se localizada no Estado-Membro de chegada dos bens. É uma transmissão interna no Estado-Membro 3, embora as obrigações decorrentes da sua sujeição a imposto devam ser cumpridas por C, isto é, pelo destinatário dos bens, sujeito passivo registado em IVA no Estado-Membro 3.

3.3.4 – Exemplos de operações triangulares

1ª Situação - Bens expedidos ou transportados para Portugal a partir de um Estado-Membro da Comunidade Europeia



Os bens são vendidos por um sujeito passivo inglês (R) a um sujeito passivo italiano (I), efectuando este a revenda dos mesmos bens a um sujeito passivo português (P). O transporte ou expedição dos bens é efectuado directamente do Reino Unido para Portugal.

Do ponto de vista do sujeito passivo italiano, esta operação, embora consubstanciando-se numa aquisição intracomunitária em Portugal, não é passível de tributação, isto é, trata-se de uma aquisição intracomunitária isenta nos termos do n.º 2 do art. 15º do RITI. Desta forma não se verifica a obrigatoriedade de registo ou nomeação de representante fiscal para o sujeito passivo (I), nos termos do n.º 5 do Art. 24º do RITI.

Verifica-se em território nacional uma transmissão intracomunitária de bens de (I) a (P) em que o sujeito passivo português (n.º 1 do Art. 2º do RITI, que não beneficie do regime derogatório do Art. 5º), por força das regras de simplificação, é o devedor do imposto devidamente identificado na factura que (I) lhe emite (a factura é emitida pelo vendedor com o seu número de identificação fiscal italiano ao adquirente com o número de identificação fiscal português).

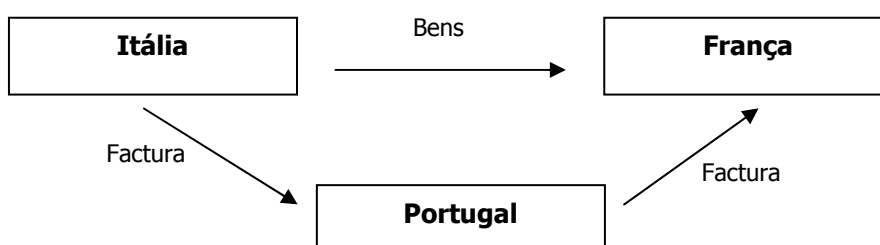
Assim sendo, o sujeito passivo português irá liquidar (alínea a) do n.º 1 do Art. 23º do RITI) e deduzir (Art. 19º e seguintes do RITI) o imposto nos termos gerais do código, cumprindo desta forma as obrigações subjacentes à operação conforme disposto no n.º 5 do Art. 24º do RITI.

No preenchimento da declaração periódica esta operação deverá ser indicada na linha das

aquisições intracomunitárias, campos 10 e 11, base tributável e imposto liquidado, respectivamente; assim como o imposto deduzido deverá ser indicado no campo respectivo da dedução (campos 20, 21, 22, 23 e 24), conforme a sua natureza.

Por sua vez, a aquisição intracomunitária deverá ser registada nos campos L38 ou L42, no quadro referente às operações com o exterior. O imposto deduzido deverá ser indicado no Quadro 06 – Desenvolvimento do Imposto Dedutível por Taxas.

2ª Situação - Bens expedidos ou transportados de um Estado-Membro com destino a outro Estado membro, sendo Portugal o país revendedor dos bens, ou seja compra a um Estado-Membro e vende a outro Estado-Membro



Os bens são vendidos por um sujeito passivo italiano (I) a um sujeito passivo português (P), efectuando este a revenda dos mesmos bens a um sujeito passivo francês (F). O transporte ou expedição dos bens é efectuado directamente de Itália para França.

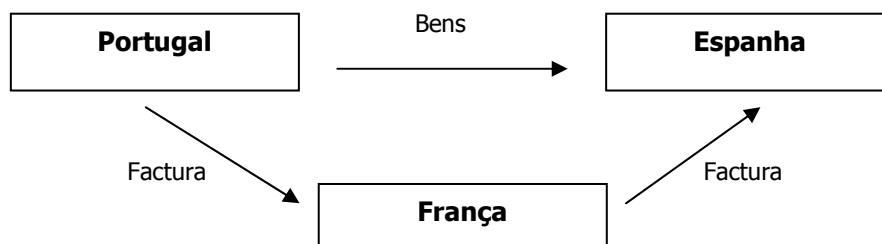
O sujeito passivo português, perante a situação exposta vai considerar uma aquisição intracomunitária, contudo não procede à liquidação do imposto uma vez que não estamos face a uma verdadeira aquisição intracomunitária (o bem não entra em território nacional).

Neste caso, releva a aquisição intracomunitária na Declaração Periódica de IVA no campo 10 (base tributável), mas sem indicar qualquer montante de imposto no campo 11.

No Anexo Recapitulativo deverá mencionar a entrega da mercadoria ao seu cliente, com indicação do Estado-Membro, número de identificação fiscal e montante, identificando a operação na coluna 5 com o código 4, respeitante às operações triangulares.

A situação exposta não é relevada no Anexo L à Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal.

3ª Situação - Bens expedidos ou transportados de Portugal com destino a outro Estado membro



Os bens são vendidos por um sujeito passivo português (P) a um sujeito passivo francês (F) efectuando este a sua revenda a um sujeito passivo espanhol (E). O transporte ou expedição dos bens é efectuado directamente de Portugal para Espanha.

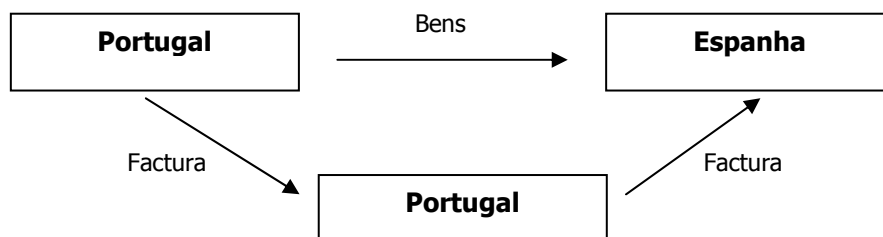
A transmissão de (P) a (F) constitui uma transmissão intracomunitária (ainda que resultante de uma triangular) isenta ao abrigo do Art. 14º do RITI, desde que (F) se encontre registada para efeitos de IVA em França e esteja aí abrangida por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias e utilize o respectivo número de identificação fiscal para efectuar a aquisição.

O sujeito passivo português deverá emitir factura (nos termos do Art. 29º do CIVA) indicando que a mesma se encontra isenta nos termos do Art. 14º do RITI, devendo indicar o local de destino dos bens.

Esta operação deverá ser relevada na Declaração Periódica de IVA no campo 07 do quadro 06, assim como no Anexo Recapitulativo, onde irá indicar país da identificação fiscal do seu cliente (no caso França), o seu número de identificação fiscal e o respectivo montante e no código das operações (coluna 5 do anexo) a indicação de que se trata de operações do tipo 1 (pelo facto de ser uma transmissão).

Por sua vez, no preenchimento da Declaração Anual de Informação Contabilística e Anual, concretamente o Anexo L, esta operação deverá ser relevada no Quadro 06 – Operações com o exterior, campos L37 ou L41, conforme se trate de transmissões de bens do activo imobilizado ou de outro tipo de bens, nomeadamente mercadorias.

4ª Situação - Bens expedidos ou transportados de Portugal com destino a outro Estado membro, sendo a factura emitida a um sujeito passivo português



Os bens são vendidos por um sujeito passivo português (P) a um outro sujeito passivo português (P') efectuando este a sua revenda a um sujeito passivo espanhol (E). O transporte ou expedição dos bens é efectuado directamente de Portugal para Espanha.

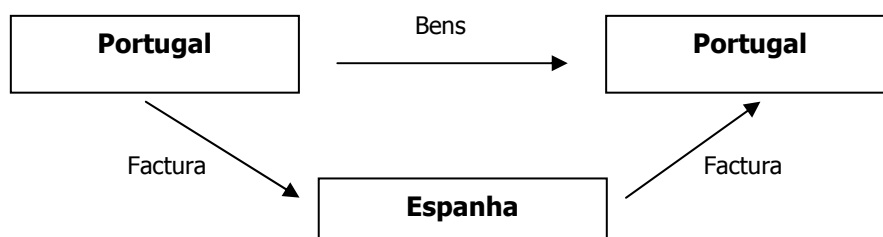
A venda de (P) a (P') constitui uma operação realizada em território nacional consequentemente sujeita a IVA e dele não isenta, não lhe é aplicável o Art. 14º do RITI nem o Art. 14º do CIVA, uma vez que (P') está estabelecido no território nacional.

No preenchimento da declaração periódica de IVA, esta operação deverá ser inscrita nos campos 1 a 6, consoante a taxa de IVA que corresponde ao bem. Da mesma forma será indicada no quadro correspondente às operações internas activas da Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal.

A venda de (P') a (E) poderá beneficiar da isenção prevista na alínea a) do Art. 14º do RITI desde que (E) esteja abrangida por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias em Espanha e tenha fornecido a (P') o respectivo número de identificação fiscal.

Tratando-se esta operação de uma transmissão intracomunitária deverá ser indicada na Declaração Periódica de IVA, no campo 7 e respectivo anexo I.

5ª Situação - Bens expedidos ou transportados de Portugal para outro destino dentro de Portugal, sendo a factura emitida a um sujeito passivo estabelecido noutra Estado-Membro



Os bens são vendidos por um sujeito passivo português (P) a um sujeito passivo espanhol (E) efectuando este a sua revenda a um outro sujeito passivo português (P'). O transporte ou expedição dos bens é efectuado directamente de Portugal para outro destino em Portugal.

A operação descrita ocorre inteiramente no território nacional não lhe sendo, por isso, aplicáveis as normas do RITI.

A factura emitida por (P) a (E) está sujeita a IVA dado tratar-se de uma venda no interior do país. A factura emitida por (E) a (P') é também sujeita a IVA no território nacional uma vez que traduz igualmente uma venda efectuada no interior do país. Neste caso (E) poderá nomear um representante no território nacional a quem incumbirá a liquidação do imposto devido e a consequente entrega do mesmo nos cofres do Estado Português. Caso não pretenda nomear um representante ou aqui se registar poderá ser a empresa adquirente (P') a substituir-se em tais obrigações. O IVA que (P') vier a liquidar poderá ser por si deduzido.

A transmissão efectuada por (P) tratando-se de uma operação interna, deverá seguir os trâmites normais no preenchimento quer da Declaração periódica de IVA quer do Anexo L à Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal.

O sujeito passivo (P') irá efectuar mecanismo do reverse-charge, liquidando o imposto em território nacional e exercendo o direito à dedução nos termos gerais do código.

No preenchimento da declaração periódica esta operação deverá ser indicada na linha das aquisições intracomunitárias, campos 10 e 11, base tributável e imposto liquidado, respectivamente; assim como o imposto deduzido deverá ser indicado no campo respectivo da dedução (campos 20, 21, 22, 23 e 24), conforme a sua natureza.

Por sua vez, a aquisição intracomunitária deverá ser registada nos campos L38 ou L42, no quadro referente às operações com o exterior. O imposto deduzido deverá ser indicado no Quadro 06 – Desenvolvimento do Imposto Dedutível por Taxas.

3.3.5 - Falsas operações triangulares

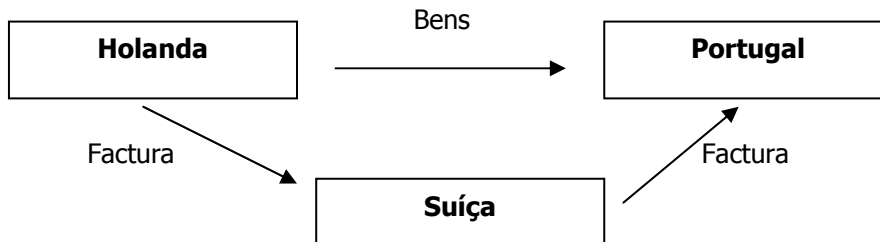
Poderão existir situações semelhantes às operações triangulares mas, em que um dos operadores económicos seja um sujeito passivo de um país não pertencente à União Europeia, ou seja, num país terceiro, então estaremos perante uma falsa triangular.

No exemplo que tem vindo a ser tratado, caso qualquer das entidades A, B ou C fossem sujeitos passivos num país não pertencente à União Europeia, estar-se-ia perante uma operação denominada no seio da União Europeia por falsa triangular. No circuito dos bens

transaccionados podemos distinguir duas situações: operações totalmente efectuadas no interior da Comunidade e operações que dão origem a importações e exportações.

3.3.6 – Exemplos de falsas operações triangulares

1ª Situação - Bens expedidos ou transportados de um Estado-Membro para outro Estado-Membro da Comunidade Europeia, mas vendidos e revendidos por um sujeito estabelecido num País não pertencente à Comunidade

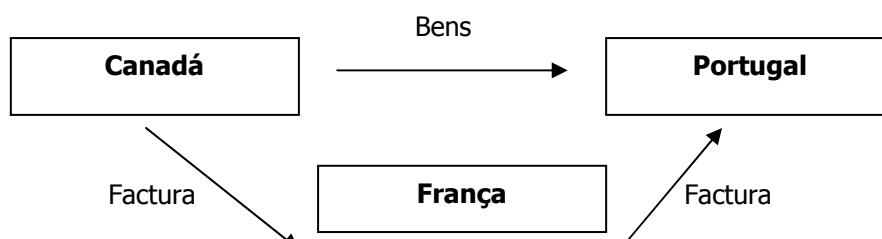


Os bens são vendidos por um sujeito passivo holandês (H) a um sujeito passivo suíço (S) efectuando este a sua revenda a um sujeito passivo português (P). O transporte ou expedição dos bens é efectuado directamente da Holanda para Portugal.

A empresa (S) sediada na Suíça deverá adoptar um dos seguintes comportamentos:

- Registrar-se em Portugal, ou aqui nomear representante, comunicando o respectivo número de identificação fiscal a (H); neste caso, (S) efectuará uma aquisição intracomunitária localizada no território nacional, seguida de uma transmissão interna para (P), naturalmente sujeita a IVA;
- Registrar-se na Holanda ou aí nomear representante; neste caso (S) fará uma aquisição interna na Holanda, seguida de uma transmissão intracomunitária a (P); a factura emitida por (S) a (P) constituirá para este uma aquisição intracomunitária de bens;
- Registrar-se noutro Estado-Membro, ou neles nomear representante, neste caso (P) efectuará uma aquisição intracomunitária.

2ª Situação - Bens expedidos ou transportados de um país terceiro para um Estado-Membro, mas vendidos e revendidos por um sujeito estabelecido noutro Estado-Membro

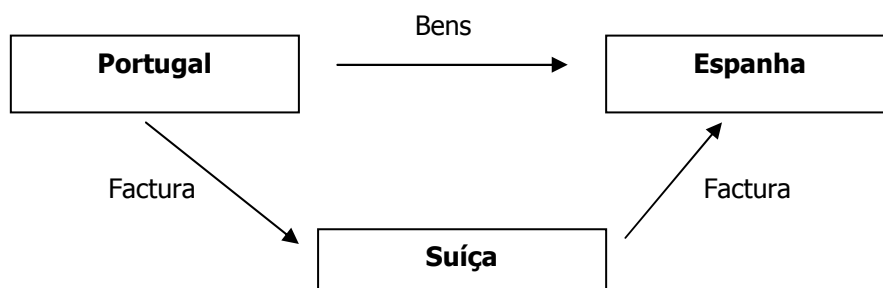


Os bens são vendidos por um sujeito passivo canadiano (C) a um sujeito passivo francês (F) efectuando este a sua revenda a um sujeito passivo português (P). O transporte ou expedição dos bens é efectuado directamente do Canadá para Portugal.

O sujeito passivo português (P) faz uma importação de bens, pagando o IVA correspondente à operação na Alfândega, o valor tributável, a determinar nos termos do Art. 17º do CIVA, será apurado tendo por base a factura (F) para (P). Este imposto é passível de dedução nos termos gerais do código.

A factura emitida por (F) a (P) está fora do campo de incidência do IVA.

3ª Situação - Bens expedidos ou transportados de Portugal para um Estado-Membro, mas vendidos e revendidos por um sujeito não pertencente à Comunidade



Os bens são vendidos por um sujeito passivo português (P) a um sujeito passivo suíço (S) efectuando este a sua revenda a um sujeito passivo espanhol (E). O transporte ou expedição dos bens é efectuado directamente de Portugal para Espanha.

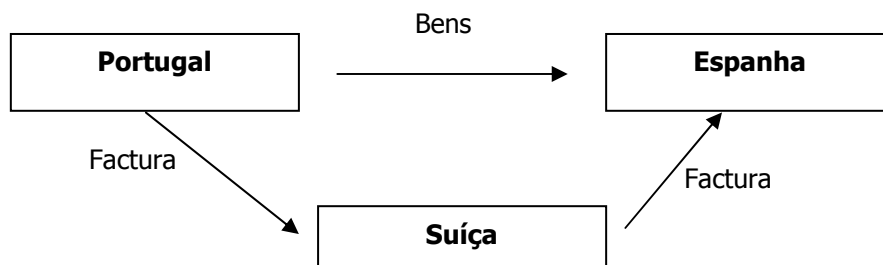
Apesar de (P) sujeito passivo português facturar os bens a uma empresa suíça, não poderá considerar a operação isenta de IVA, uma vez que os bens não saem do território da União Europeia, não lhe sendo, por isso, aplicáveis as normas que regulam as exportações. Neste caso deverá liquidar IVA sobre o valor dos bens transmitidos.

A liquidação de imposto poderá não ocorrer caso:

- (S) proceda ao seu registo em Portugal ou aqui nomeie representante, nesta hipótese (S) fará uma aquisição sujeita a IVA em Portugal, cujo imposto será liquidado por (P), seguida de uma transmissão intracomunitária isenta para (H);
- (S) proceda ao seu registo na Holanda ou aí nomeie representante, neste caso (P) realizará uma transmissão intracomunitária a (S), isenta de IVA;
- (S) proceda ao seu registo noutro Estado-Membro ou nele nomeie representante, nesta

situação estaremos perante uma verdadeira operação triangular (cujas regras já foram anteriormente referidas).

4ª Situação - Bens expedidos ou transportados de Portugal para um Estado-Membro, mas vendidos e revendidos por um sujeito não pertencente à Comunidade



Os bens são vendidos por um sujeito passivo português (P) a um sujeito passivo suíço (S) efectuando este a sua revenda a um sujeito passivo espanhol (E). O transporte ou expedição dos bens é efectuado directamente de Portugal para Espanha.

3.3.7 – Cláusula de salvaguarda

Chamamos atenção que apesar das medidas de simplificação aplicadas às operações triangulares poderá acontecer que algum dos requisitos do n.º 3 do Art. 8º do RITI não seja cumprido, caso em que terá que se atender às cláusulas de salvaguarda prevista no n.º 2 do Art. 8º do RITI.

Tendo como exemplo Portugal como país adquirente intermediário, da aplicação do disposto no n.º 1 do Art. 8º do RITI, resultaria que esta operação não era tributável em território nacional, pois o destino dos bens não era Portugal. Assim, o n.º 2 do referido artigo introduziu a cláusula de salvaguarda, impondo a tributação da aquisição em Portugal sempre que o adquirente seja um sujeito passivo identificado em IVA em Portugal, agindo como tal, que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição, ainda que o local de chegada da expedição ou transporte dos bens se situe noutro Estado-Membro, caso não se verifiquem as cláusulas de simplificação previstas no n.º 3 do Art. 8º do RITI.

Nesta situação e perante a ausência de medidas de simplificação (medidas estas que vieram a ser adoptadas pela Directiva n.º 92/111/CEE, do Conselho, de 14 de Dezembro, transposta para a ordem jurídica nacional através do Decreto-Lei n.º 82/94, de 14 de Março), o adquirente B deveria adoptar os procedimentos adequados para, por um lado, receber os bens sem tributação no Estado-Membro de origem, a efectuar pelo vendedor, e, por outro lado, de forma a não originar liquidação do imposto no Estado-Membro do adquirente, pela via do mecanismo de segurança.

O sujeito passivo B teria que fornecer um número de identificação fiscal para efectuar a aquisição de um outro Estado-Membro que não fosse o 2, poderia optar por uma das duas alternativas seguintes: registar-se para efeitos de IVA no Estado-Membro 1 (Estado-Membro do vendedor) ou no Estado-Membro 3 (Estado-Membro do destinatário), podendo, todavia, no Estado-Membro da sua escolha, cumprir as respectivas obrigações fiscais através de um representante legal. Deste modo, nas operações triangulares, considerar-se-ia que o adquirente dos bens, sujeito passivo B, efectuava sempre duas operações indissociáveis em qualquer dos outros Estados-Membros envolvidos: uma operação interna no Estado-Membro 1 seguida de uma operação intracomunitária no mesmo Estado ou uma operação intracomunitária no Estado-Membro 3 seguida de uma operação interna neste mesmo estado.

Na primeira hipótese, isto é, se se registar para efeitos de IVA no país do vendedor (Estado-Membro 1), considera-se que o adquirente B efectua a A uma aquisição interna no país do vendedor, seguida de uma transmissão intracomunitária isenta, de B no Estado-Membro 1 para C no Estado-Membro 3, efectuando C no seu país (Estado-Membro 3) uma aquisição intracomunitária tributável.

Na segunda hipótese, isto é, registando-se/identificando-se no país do destinatário (Estado-Membro 3), considera-se que o sujeito passivo A efectua no Estado-Membro 1 uma transmissão intracomunitária isenta para o adquirente B no Estado-Membro 3. Assim, o sujeito passivo B efectua no Estado-Membro 3 uma aquisição intracomunitária de bens seguida de uma transmissão interna para o destinatário C.

4 - APLICAÇÃO DA LEI NO ESPAÇO (ART. 6º DO CÓDIGO DO IVA)

Perante qualquer operação, o enquadramento em sede de IVA deve seguir o seguinte raciocínio:

- 1º - Qualificação da operação: trata-se de uma operação tributável?
- 2º - Sujeição: regras de incidência objectiva ou real
- 3º - Quem é o sujeito passivo: regras de incidência subjectiva
- 4º - Localização: onde é que a operação tributável é tributada?
- 5º - Direito à dedução
- 6º - Obrigações do sujeito passivo

4.1 - Art. 6º do Código do IVA

Um dos principais objectivos desta formação é a localização das operações, pelo que passamos a transcrever o Art. 6º do CIVA, que trata da aplicação da lei no espaço, ou seja, das regras de territorialidade ou localização da tributação.

"Artigo 6º - Aplicação da lei no espaço

1 - São tributáveis as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente.

2 - Não obstante o disposto no número anterior, são também tributáveis a transmissão feita pelo importador e as eventuais transmissões subsequentes de bens transportados ou expedidos de um país terceiro, quando as referidas transmissões ocorrerem antes da importação.

3 - As transmissões de bens efectuadas a bordo de um navio, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros, só são tributáveis se o lugar de partida se situar no território nacional e o lugar de chegada no território de outro Estado membro, tendo em conta as definições constantes do n.º 3 do artigo 1.º

4 - São tributáveis as prestações de serviços quando efectuadas por um prestador que tenha no território nacional a sede da sua actividade ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços sejam prestados ou, na sua falta, o seu domicílio.

5 - O disposto no número anterior não tem aplicação relativamente às seguintes operações:

a) Prestações de serviços relacionadas com um imóvel sito fora do território nacional, incluindo as que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários e as prestações de peritos e agentes imobiliários que actuem em nome próprio e por conta de outrem;

b) Prestações de serviços de transporte, pela distância percorrida fora do território

nacional;

c) Trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e as peritagens a eles referentes, quando executados total ou essencialmente fora do território nacional;

d) Prestações de serviços acessórias do transporte, prestações de serviços de carácter artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, compreendendo as dos organizadores destas actividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias que não tenham lugar no território nacional.

6 - São, no entanto, tributáveis, onde quer que se situe a sede, o estabelecimento estável ou o domicílio do prestador:

a) As prestações de serviços relacionadas com um imóvel sito no território nacional, incluindo as prestações que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários e as prestações de peritos e agentes imobiliários que actuem em nome próprio e por conta de outrem;

b) As prestações de serviço de transporte, pela distância percorrida em território nacional;

c) Os trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e as peritagens a eles referentes, quando executados total ou essencialmente no território nacional;

d) As prestações de serviços acessórias do transporte, as prestações de serviços de carácter artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, compreendendo as dos organizadores destas actividades, e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias que tenham lugar no território nacional.

7 - Não obstante o disposto nas alíneas b) dos n.ºs 5 e 6, as prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens são tributáveis sempre que o lugar de partida se situe em território nacional.

8 - São ainda tributáveis as prestações de serviços adiante enumeradas, cujo prestador não tenha no território nacional sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual o serviço seja prestado, desde que o adquirente seja um sujeito passivo do imposto, dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou domicílio se situe no território nacional:

a) A cessão ou concessão de direitos de autor, de brevets, licenças, marcas de fabrico e de comércio e outros direitos análogos;

b) Serviços de publicidade;

c) Serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas e 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) Serviços de intermediários que intervenham em nome e por conta de outrem no

fornecimento das prestações de serviços designadas na presente lista;

h) Obrigação de não exercer, mesmo a título parcial, uma actividade profissional ou um direito mencionado na presente lista;

i) A locação de bens móveis corpóreos, com excepção dos meios de transporte;

j) Os serviços de telecomunicações;

l) As prestações de serviços referidas no n.º 3 do artigo 4.º;

m) Serviços de radiodifusão e televisão;

n) Serviços prestados por via electrónica, nomeadamente os descritos no anexo D ao presente Código;

o) A cessão ou concessão do acesso a sistemas de distribuição de gás natural ou de electricidade, a prestação de serviços de transporte ou envio através dos mesmos e as prestações de serviços directamente conexas.

9 - As prestações de serviços referidas no número anterior não são tributáveis, ainda que o prestador tenha no território nacional a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio, nos seguintes casos:

a) Quando o adquirente for pessoa estabelecida ou domiciliada num Estado membro da Comunidade Europeia e provar que, nesse país, tem a qualidade de sujeito passivo;

b) Quando o adquirente for pessoa estabelecida ou domiciliada em país não pertencente à Comunidade Europeia.

10 - São ainda tributáveis as prestações de serviços a seguir enumeradas, quando o prestador não tenha no território da Comunidade sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços sejam prestados:

a) As locações de meios de transporte cuja utilização e exploração efectivas por sujeitos passivos de entre os referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º ocorram no território nacional;

b) Os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e os serviços referidos na alínea n) do n.º 8 deste artigo quando o adquirente for uma pessoa singular ou colectiva com sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, que não seja um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º

11 - Não obstante o disposto no n.º 7, as prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens são tributáveis quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo do imposto, dos referidos nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 2.º, registado em imposto sobre o valor acrescentado e que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição.

12 - As prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens não são, contudo, tributáveis, ainda que se situe no território nacional o lugar de partida do transporte, quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo registado, para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, noutro Estado membro e que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição.

13 - Não obstante o disposto na alínea d) do n.º 5, as prestações de serviços acessórias de

um transporte intracomunitário de bens executadas noutro Estado membro são tributáveis quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo do imposto, dos referidos nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 2.º, registado em imposto sobre o valor acrescentado e que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição.

14 - As prestações de serviços acessórias de um transporte intracomunitário de bens não são, contudo, tributáveis, ainda que se situe em território nacional o lugar da sua execução, quando o adquirente destas prestações seja um sujeito passivo registado, para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, noutro Estado membro e que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição.

15 - Não obstante o disposto no n.º 4, a prestação de serviços efectuada por um intermediário que aja, em nome e por conta de outrem, numa prestação de serviço de transporte intracomunitário de bens ou em prestações de serviços acessórias desse transporte é tributável quando se situe em território nacional o lugar de partida do transporte ou o da execução das referidas prestações acessórias, desde que, em qualquer caso, o adquirente da prestação de serviços de intermediação não seja um sujeito passivo registado, para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, noutro Estado membro e que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição.

16 - A prestação de serviços efectuada por um intermediário que aja, em nome e por conta de outrem, nas operações referidas no número anterior é igualmente tributada, ainda que não se situe em território nacional o lugar de partida do transporte ou se situe em outro Estado membro o lugar de execução das prestações acessórias, quando o adquirente da prestação de serviços de intermediação seja um sujeito passivo do imposto, dos referidos nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 2.º, registado em imposto sobre o valor acrescentado e que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição.

17 - Não obstante o disposto no n.º 4, as prestações de serviços efectuadas por intermediários que intervenham, em nome e por conta de outrem, em qualquer operação que não sejam as referidas nos n.ºs 8, 9, 15 e 16 são tributáveis:

a) Quando se localize em território nacional a operação a que se refere a intermediação e o adquirente dos serviços de intermediação não seja um sujeito passivo registado, para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, noutro Estado membro e que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição;

b) Quando a operação a que se refere a intermediação se localize noutro Estado membro e o adquirente dos serviços de intermediação seja um sujeito passivo dos referidos nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 2.º, registado em imposto sobre o valor acrescentado e que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição.

18 - A prestação de serviços efectuada por um intermediário que aja, em nome e por conta de outrem, nos casos referidos no n.º 15 e na alínea a) do n.º 17, não é tributável quando o adquirente da prestação de serviços de intermediação seja um sujeito passivo registado, para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, em outro Estado membro e que tenha utilizado

o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição.

19 - Não obstante o disposto na alínea c) do n.º 5, os trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e as peritagens a eles referentes, executados total ou essencialmente fora do território nacional, são tributados quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo do imposto, dos referidos nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 2.º, registado em imposto sobre o valor acrescentado e que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição, desde que os bens sejam expedidos ou transportados para fora do Estado membro da execução material dos serviços.

20 - Não obstante o disposto na alínea c) do n.º 6, os trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e as peritagens a eles referentes, executados total ou essencialmente no território nacional, não são tributados quando o adquirente seja um sujeito passivo registado, para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, noutro Estado membro e que tenha utilizado o respectivo número de identificação fiscal para efectuar a aquisição, desde que os bens sejam expedidos para fora do território nacional.

21 - Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se que os bens não são expedidos ou transportados para fora do território nacional quando as prestações de serviços sejam efectuadas sobre meios de transporte com registo, licença ou matrícula no território nacional.

22 - Não obstante o disposto nos n.ºs 1 e 2, as transmissões de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, e de electricidade são tributáveis:

a) Quando o adquirente seja um sujeito passivo revendedor de gás ou de electricidade cuja sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou domicílio se situe em território nacional;

b) Quando o adquirente seja um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, que não seja um sujeito passivo revendedor de gás ou de electricidade, que disponha de sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou domicílio em território nacional, e que não os destine a utilização e consumo próprios;

c) Quando a utilização e consumo efectivos desses bens, por parte do adquirente, ocorram no território nacional e este não seja um sujeito passivo revendedor de gás ou de electricidade com sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou domicílio fora do território nacional.

23 - Não obstante o disposto nos n.ºs 1 e 2, as transmissões de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, e de electricidade não são tributáveis:

a) Quando o adquirente seja um sujeito passivo revendedor de gás ou de electricidade cuja sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou domicílio se situe fora do território nacional;

b) Quando a utilização e consumo efectivos desses bens, por parte do adquirente, ocorram fora do território nacional e este não seja um sujeito passivo revendedor de gás ou de electricidade com sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou domicílio no

território nacional."

4.2 - Conceito

O Art. 6º do Código do IVA resulta da transposição do Art. 9º da 6ª Directiva e pode considerar-se um dos artigos mais importantes do Código, embora também o mais problemático quando estamos perante operações com outros estados.

Este artigo ocupa-se das regras de localização das operações internas, ou seja, das operações que se entendem como efectuadas no território nacional. Do mesmo modo as operações que se localizam noutros estados membros baseiam-se em normas reflexas, "*a contrariu*", de outros estados membros, devido à harmonização comunitária.

Os números 1 a 3 da referida norma tratam da localização de tributação das transmissões de bens e os números 4 a 21 tratam da localização das prestações de serviços.

Nos números 4 a 21 encontramos uma regra geral, excepções a esta regra geral e excepções às excepções, configurando-se por vezes, sobretudo quando estas se juntam no que respeita à qualificação das operações, como um verdadeiro problema.

Os profissionais desta área que já se depararam com operações que implicam a aplicação das regras de localização das prestações de serviços em sede do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), sabem que não se trata de uma simples tarefa de enquadramento de situações fácticas nas disposições do respectivo código.

A regra geral de localização das prestações de serviços consta do n.º 4 do Art. 6º. Em conformidade com o disposto nesta disposição legal, as prestações de serviços localizam-se, ou seja, são tributáveis, no território nacional quando o prestador de serviços tenha aqui a sede da sua actividade ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços sejam prestados, ou, na sua falta, o seu domicílio.

Isto é, relativamente às prestações de serviços, a Sexta Directiva adoptou uma regra geral que segue o critério da origem. Todavia, dada a existência de uma série de excepções para situações particulares, a regra geral de localização das prestações de serviços acaba por ter uma aplicação restrita. Assim, só será de aplicar esgotadas as possibilidades de aplicação de qualquer uma das excepções previstas ao longo do Art. 6º do CIVA.

Excepções à regra geral:

Nos restantes números do Art. 6º, do n.º 5 até ao 21, contemplam-se as regras especiais de

localização das prestações de serviços que reduzem significativamente o âmbito de aplicação da referida regra geral. Estas regras especiais configuram-se como excepções à regra geral, comportando ainda, por sua vez, em certas situações, uma excepção às excepções, caso o adquirente dos serviços utilize o seu número de identificação fiscal para efeitos de IVA de um outro Estado para efectuar a operação.

A correcta determinação do local da transmissão dos bens e das prestações de serviços tem igualmente grande relevância mesmo no comércio interno, dada a diversidade das taxas em vigor no continente e nas regiões autónomas, aplicando-se a taxa do local onde se considera realizada a transmissão ou prestado o serviço, de harmonia com as regras enunciadas neste artigo 6º.

Analisaremos em seguida especificamente cada número do art. 6º do CIVA.

No que toca às transmissões de bens tratadas nos números 1 a 3 do artigo em análise, deve-se referir, que as respectivas normas devem ser complementadas com as disposições do RITI.

4.3 - N.º 1 do Art. 6º do CIVA

O n.º 1 do artigo 6º estabelece como regra geral a tributação das transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou a expedição para o adquirente, ou, quando não haja expedição ou transporte, no momento em que são postos à sua disposição, salientando-se, desde logo, como princípio fundamental no campo do IVA o território nacional onde é exercida a soberania fiscal do Estado.

4.4 - N.º 2 do Art. 6º do CIVA

O n.º 2, numa excepção à regra geral, ficciona a existência de transmissão de bens relativamente às aquisições feitas em países terceiros (não comunitários) e ainda não desalfandegadas pelo importador, determinando a tributação das operações realizadas antes da sua importação. Com esta norma visa-se a tributação dos eventuais e sucessivos endossos de mercadorias vindas do estrangeiro antes da sua importação e que de outra forma escapariam à tributação.

4.5 - N.º 3 do Art. 6º do CIVA

Ainda no que respeita a transmissões de bens, o n.º 3 trata da localização das chamadas «vendas a bordo», durante um transporte intracomunitário de passageiros, determinando a sua tributação em território nacional sempre e apenas quando o lugar de partida se situar no território nacional e o lugar de chegada no território de outro Estado Membro. Estão, pois, aqui compreendidas as transmissões de bens efectuadas a bordo de um navio, de uma aeronave ou

de um comboio nas condições referidas.

4.6. Prestações de serviços

4.6.1 - N.º 4 do Art. 6º do CIVA

A regra básica da territorialidade nas prestações de serviços está contida no n.º 4 deste artigo. São tributáveis em IVA as prestações de serviços efectuadas por prestador que tenha em Portugal a sede da sua actividade ou o estabelecimento estável a partir do qual os serviços sejam prestados, ou, na sua falta, o seu domicílio.

Enquanto que relativamente às transmissões de bens o factor decisor para determinar o local de tributação é a sua situação no início do transporte, nas prestações de serviços o que releva é o critério da residência do prestador aferido pela sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, pelo domicílio, o que se justifica pelo facto de a maior parte das prestações de serviços incidirem sobre bens incorpóreos ou imateriais, tornando aleatória a referência do imposto à sua localização no território, ou seja, o lugar da sua utilização, ou destino. Daí que, esta regra fundamental, tivesse de ser complementada com as dos números seguintes do art. 6.º.

Exemplos:

Prestação de serviço efectuado por uma empresa portuguesa de reportagem fotográfica e filmagens aéreas, do edifício de uma filial Espanhola situado no território nacional, contratado pela sede em Espanha.

A referida prestação de serviços será tributada segundo a aplicação da regra geral estabelecida no n.º 4 do art.º 6.º, ou seja, será tributada na sede do prestador do serviço logo em território nacional, pois não consta de nenhuma das excepções enumeradas nos restantes números do art. 6.º..

4.6.2 - N.º 5 do Art. 6º do CIVA

Tal como já foi referido, a regra geral de localização das prestações de serviços acaba por ter uma aplicação residual, ou seja, esta regra de tributação no local onde o prestador dos serviços tem a sede da sua actividade ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços sejam prestados, ou, na sua falta, o seu domicílio, apenas se aplica às prestações de serviços que não tenham uma regra especial de localização.

Desde logo, a primeira excepção à regra geral constante do n.º 4 do art.º 6.º do CIVA vem determinar que, não obstante os serviços serem prestados através da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador localizados no território nacional, são tributáveis no local da respectiva execução material as seguintes prestações de serviços:

- De acordo com a alínea a) do n.º 5, as prestações de serviços relacionadas com imóvel sito fora do território nacional (incluindo as que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários), bem como as prestações de peritos e agentes imobiliários que actuem em nome próprio e por conta de outrem. Todavia, e em conformidade com a alínea b) do n.º 17 do presente artigo, se o agente actuar em nome e por conta de outrem, e o adquirente dos serviços for um sujeito passivo de IVA devidamente registado em Portugal que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição, o serviço é tributado em Portugal.

Assim, as prestações de serviços relacionadas com um imóvel, incluindo as que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários e as prestações de peritos e agentes imobiliários que actuem em nome próprio e por conta de outrem, são sempre tributáveis no local onde se encontra o imóvel.

Do mesmo modo, na alínea b) do n.º 5, exceptiona-se de incidência as prestações de serviços de transporte, pela distância percorrida fora do território nacional (entenda-se, as prestações de serviços de transporte internacionais, de pessoas e bens, realizados entre Portugal e países terceiros e as prestações de serviços de transporte intracomunitário de pessoas).

São exceptonadas da incidência, na alínea c), os trabalhos sobre bens móveis corpóreos e as peritagens a eles referentes, quando executados total ou essencialmente fora do território nacional. Note-se, porém, que estando em causa trabalhos ou peritagens sobre bens móveis executados noutro Estado membro, tais serviços serão tributados em Portugal quando o respectivo adquirente seja um sujeito passivo que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efeitos de aquisição e os bens sejam transportados para fora do Estado membro de execução material dos serviços (n.º 19 do presente artigo). Caberá ao adquirente efectuar a liquidação do imposto.

A última excepção consagrada neste n.º 5, na sua alínea d), respeita às prestações de serviços acessórias do transporte (v.g., carga, descarga, manutenção, embalagem, locação de materiais utilizados na protecção de mercadorias durante o transporte, transbordo, conservação e armazenagem das mercadorias e utilização de estações rodoviárias), prestações de serviços de carácter artístico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, compreendendo as dos organizadores destas actividades, e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias que não tenham lugar no território nacional.

Em virtude desta tributação no local de execução material, quando esta ocorre noutro Estado, o prestador do serviço deve para efeitos do cumprimento das respectivas obrigações no território

nacional, proceder à nomeação de um representante fiscal, nos termos do disposto no Art. 29º do CIVA. Na falta de nomeação do representante fiscal, as referidas obrigações deverão ser cumpridas pelo adquirente nacional, caso se trate de um sujeito passivo de IVA. Isto é, tratando-se o local de execução material num país da Comunidade, o prestador do serviço poderá nomear representante fiscal (que poderá ser o adquirente dos serviços se for um sujeito passivo de imposto) ou poderá ser ele próprio a registar-se; tratando-se o local da execução material num país terceiro (não pertencente ao território da União Europeia) haverá obrigatoriedade de nomear um representante fiscal.

Exemplo:

A empresa A sedeadada em Portugal subcontrata a empresa C francesa para produzir um tecido, fornecendo as matérias-primas para a sua confecção.

A empresa B (subcontratada pela empresa A para a produção do tecido) está a efectuar, em território francês, uma prestação de serviços sobre bens móveis corpóreos, pelo que face às regras de localização da alínea c) do n.º 5 do art. 6º não é sujeita a IVA em território nacional. Sê-lo-á em França (a legislação francesa tem uma norma idêntica à estabelecida na alínea c) do n.º 6 do art. 6º do CIVA).

4.6.3 - N.º 6 do Art. 6º do CIVA

Pelas razões apontadas no n.º 5, e por razões de reciprocidade de tratamento das prestações de serviços que, pela sua natureza, são utilizadas no território nacional, o n.º 6 estabelece um novo conjunto de excepções ao princípio consagrado no n.º 4 relativamente à localização das referidas prestações, baseada, como vimos, na localização da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador.

Assim, determina-se na sua alínea a) que as prestações de serviços relacionadas com um imóvel sito no território nacional, incluindo as prestações que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários e as prestações de peritos e agentes imobiliários que actuem em nome próprio e por conta de outrem, são tributadas em Portugal.

Na alínea b), determina-se a tributação das prestações de serviços de transporte, pela distância percorrida em território nacional. No que se refere aos transportes internacionais há ainda a observar o seguinte:

- se se tratar de transporte de pessoas, está o mesmo isento nos termos da alínea r) do n.º 1 do artigo 14º, não tendo qualquer relevância a parte do percurso efectuado em território nacional;
- o transporte de mercadorias exportadas para países terceiros está também isento nos

termos da alínea a) do n.º 1 do mesmo artigo 14º; Mas o transporte de mercadorias importadas de países terceiros, na parte percorrida em território nacional está sujeito, a menos que o seu valor esteja incluído na base tributável, caso em que ficará isento de IVA nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 13º.

Por sua vez, a alínea c) sujeita a tributação os trabalhos sobre bens móveis corpóreos e as peritagens a eles referentes, quando executadas total ou essencialmente no território nacional. De referir que, estando em causa trabalhos ou peritagens sobre bens móveis cujo adquirente seja um sujeito passivo registado noutro Estado membro que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição desses serviços e os bens sejam expedidos para fora de Portugal, aqueles serviços não se considerarão localizados em território português, conforme o n.º 20 do presente artigo. Excluem-se, todavia, os serviços efectuados sobre meios de transporte com registo, licença ou matrícula no território nacional.

Finalmente, na alínea d), determina-se a tributação das prestações de serviços acessórias do transporte, as prestações de serviços de carácter artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, compreendendo as dos organizadores destas actividades, e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias que tenham lugar no território nacional.

Exemplo:

- Contratação de um artista espanhol, para vir executar em Portugal um serviço de carácter artístico.

Estamos em presença de uma prestação de serviços de carácter artístico, executada em Portugal, por um sujeito passivo de IVA espanhol. Esta prestação de serviços é tributada em Portugal, ao abrigo da alínea d) do n.º 6 do art.º 6.º do CIVA.

Assim, para efeitos do cumprimento das obrigações decorrentes da aplicação do CIVA, nomeadamente do pagamento do imposto, o prestador de serviços espanhol (neste caso, a artista espanhola) deve nomear o representante exigido pelo n.º 1 do art.º 30.º do CIVA.

Na falta de nomeação de representante, as referidas obrigações recairão sobre o adquirente nacional, que terá de proceder à liquidação do IVA.

- Um professor não residente, pessoa singular, que vem a Portugal dar uma palestra sobre assuntos científicos. O professor é residente nos Estados Unidos e não possui qualquer registo em Portugal ou outro estado membro.

Em sede de IVA, a prestação de serviços será tributada no território nacional, nos termos da alínea d) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA, devendo o prestador do serviço (professor), por exigência do n.º 2 do art.º 30.º do mesmo Código, uma vez que não dispõe de residência no território português nem em nenhum outro Estado-Membro da Comunidade, nomear um representante fiscal no território nacional, que cumprirá as obrigações fiscais originadas pelas operações realizadas pelo representado, nomeadamente de registo e liquidação do imposto.

4.6.4 - N.º (s) 8 e 9 do Art. 6º do CIVA

As denominadas prestações de serviços de natureza empresarial serão tributadas no local da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente dos serviços, regra especial que estabelece um critério de localização das operações inverso ao da regra geral para prestações de serviços intermédias, que, em princípio, entram na formação dos custos de outras actividades, incorporando-se o respectivo valor no preço dos bens finais (previstas nos n.ºs 8 e 9 do art.º 6.º do CIVA). Nestes termos, consideram-se realizadas no local onde se situa o adquirente, as seguintes prestações de serviços:

- Cessão ou concessão de direitos de autor, de brevets, licenças, marcas de fabrico e de comércio e outros direitos análogos;
- Publicidade;
- Serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas e gabinetes de estudo em todos os domínios, compreendendo os de organização, investigação e desenvolvimento;
- Tratamento de dados e fornecimento de informações;
- Operações bancárias e financeiras e de seguro ou resseguro, com excepção da locação de cofres fortes;
- Colocação de pessoal à disposição;
- Locação de bens móveis corpóreos, com excepção dos meios de transporte;
- Serviços de telecomunicações (a definição de serviços de telecomunicações consta da alínea h) do n.º 1 do art.º 1.º do CIVA, segundo a qual, são considerados como tal todos os serviços que possibilitem a transmissão, emissão ou a recepção de sinais, texto, imagem e som ou de informações de todo o tipo através de fios, da rádio, de meios ópticos ou de outros meios electromagnéticos, incluindo a cessão ou a concessão com elas correlacionadas de direitos de utilização de instalações de transmissão, emissão ou recepção e a disponibilização do acesso a redes de informação mundiais);
- Prestações de serviços referidas no n.º 3 do art.º 4.º do CIVA (cedências de jogadores e certas indemnizações de promoção e valorização devidas após a cessação do contrato);

- Serviços de intermediários que intervenham em nome e por conta de outrem no fornecimento dos serviços supra enunciados;
- Serviços de radiodifusão e televisão;
- Serviços prestados por via electrónica, nomeadamente fornecimento de sítios informáticos, domiciliação de páginas web, manutenção à distância de programas e equipamentos, fornecimento de programas e respectiva actualização, fornecimento de imagens, textos e informações e disponibilização de bases de dados, fornecimento de música, filmes e jogos, incluindo jogos de azar e a dinheiro e de emissões ou manifestações políticas, culturais, artísticas, desportivas, científicas ou de lazer, e prestações de serviços de ensino à distância (note-se que, de acordo com a definição constante da Directiva, são considerados como serviços electrónicos os serviços prestados por via electrónica, não sendo suficiente que um prestador de serviços e o seu cliente comuniquem por correio electrónico para o serviço ser qualificado enquanto tal);
- A cessão ou concessão do acesso a sistemas de distribuição de gás natural ou de electricidade, a prestação de serviços de transporte ou envio através dos mesmos e as prestações de serviços directamente conexas.

Nas situações enumeradas o imposto deverá ser liquidado pelo sujeito passivo nacional em conformidade com os elementos constantes da factura emitida pelo prestador de serviços estrangeiro, tratando-se o sujeito passivo nacional do adquirente dos serviços, sendo-lhe igualmente concedido o direito à dedução do IVA suportado nestes serviços nos termos gerais do Código do IVA.

Exemplos:

- Prestação de serviços de marketing e publicidade efectuado por uma empresa portuguesa a uma empresa sediada na Irlanda.

A prestação de serviços de marketing e publicidade efectuada pela empresa portuguesa a uma empresa sediada na Irlanda não será objecto de tributação no território nacional face ao disposto no preceito da alínea a) do n.º 9 e alínea b) do n.º 8 do artigo 6.º do CIVA, devendo tal menção constar da factura emitida.

- Uma empresa portuguesa presta serviços de web design e produtos multimédia, a um cliente nos Estados Unidos da América a quem vai facturar um alojamento de site por um ano.

A prestação de serviços mencionada enquadra-se na alínea n) do n.º 8 do artigo 6.º.

Assim por força do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA, que estabelece que todas as prestações de serviços enunciadas no n.º 8 do mesmo artigo, onde se inclui a prestação de serviços referida na questão, são tributáveis no país do adquirente dos serviços ainda que o prestador tenha sede no território nacional, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual o serviço seja prestado, e desde que o adquirente seja domiciliado na comunidade europeia ou em países terceiros e se se tratar de sujeito passivo de imposto, seguindo, assim, o princípio da tributação no país de destino.

Assim, a operação, não será tributada em no território nacional em sede de IVA, de acordo com a alínea b) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA, conjugada com a alínea n) do n.º 8 do mesmo artigo.

Na factura a emitir, por estas prestações de serviços, deverá fazer referência ao motivo justificativo da não liquidação de imposto, ou seja, poderá indicar por ex.: "artigo 6.º, alínea b) do n.º 9 e alínea n) do n.º 8, do CIVA".

4.6.5 - N.º 10 do Art. 6º do CIVA

O n.º 10 complementa as disposições dos números 8 e 9, ao determinar que sejam tributadas em IVA as locações de meios de transporte sempre que a sua utilização e exploração efectivas ocorram em território nacional e sejam efectuadas por sujeitos passivos dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º. Será o caso de serviços que, segundo as normas da 6ª Directiva, seriam localizados fora da CEE mas que acabam por ser utilizados em território nacional, onde devem ser tributados para se evitar distorções de concorrência.

Exemplo:

- Determinada empresa não residente (Cabo-Verde), aluga a uma empresa portuguesa vários veículos, nomeadamente camiões, reboques, semi-reboques e viaturas de turismo, por determinado valor.

A locação dos meios de transporte, uma vez que a alínea i) do n.º 8 do art.º 6.º, exclui da regra específica da locação de bens móveis corpóreos, a locação dos meios de transporte, e tendo o prestador de serviços sede fora de territórios pertencente à Comunidade Europeia aplica-se a regra específica da alínea a) do n.º 10 do art. 6.º, pelo que serão tributados em território português.

4.6.6 - N.º (s) 7, 11 e 12 do Art. 6º do CIVA - Transportes

No que respeita aos serviços de transporte intracomunitário de bens, a regra geral encontra-se estabelecida no n.º 7 do artigo em apreço. Assim, o transporte será tributado, ou não,

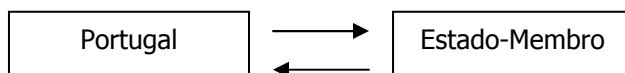
consoante o lugar de partida se situe no território nacional, ou fora dele. Recorde-se que, de acordo com o n.º 5 do artigo 1º, é equiparado a transporte intracomunitário de bens qualquer transporte cujo lugar de partida e chegada se situem no território nacional ou no interior de outro Estado membro, desde que esse transporte se encontre directamente ligado a um transporte intracomunitário de bens. À regra geral definida no n.º 7 do presente artigo 6º acrescentam-se normas específicas de localização em função do adquirente do serviço. Assim, determina-se no n.º 11 que, independentemente do lugar de partida, o serviço de transporte é tributável em Portugal sempre que o seu adquirente seja um sujeito passivo de IVA, devidamente registado, e tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição. Em contrapartida, o mesmo transporte não será tributado em Portugal, mesmo que o lugar de partida se situe no território nacional, quando o adquirente dos serviços for um sujeito passivo devidamente registado, para efeitos de IVA, noutro Estado-membro, e tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição, conforme o n.º 12. Do que fica exposto, resultam alterações no enquadramento dos sujeitos passivos que operem nesta área, pelo que iremos analisar em detalhe as hipóteses que se poderão levantar.

Transportes Intracomunitários – Com transportador estabelecido no território nacional

Exemplo I

A – Transportador estabelecido no território nacional

Adquirente – sujeito passivo estabelecido no território nacional



Localização – no território nacional

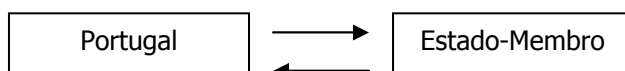
Responsável – o transportador

Se a operação está relacionada com a saída de bens do território nacional para outro Estado-Membro – isenção da alínea q) do n.º 1 do Art. 14º do CIVA

Exemplo II

A – Transportador estabelecido no território nacional

Adquirente – sujeito passivo identificado noutro Estado-membro que não Portugal

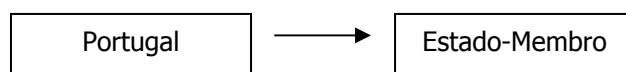


Localização – no Estado-Membro do adquirente do serviço (n.º 12 do Art. 6º CIVA)

Responsável – o adquirente do serviço (reverse-charge) no respectivo Estado-Membro

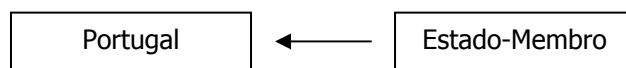
Exemplo III**A – Transportador estabelecido no território nacional**

Adquirente – um particular ou uma entidade estabelecida num país terceiro



Localização – no território nacional (n.º 7 do Art. 6º do CIVA)

Responsável – o transportador

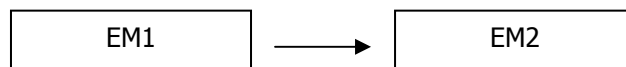


Localização – no Estado-Membro onde se inicia o transporte (n.º 7 do Art. 6º do CIVA)

Responsável – o transportador, que deverá nomear representante ou registar-se no Estado-Membro onde se inicia o transporte

Exemplo IV**A – Transportador estabelecido no território nacional**

Adquirente – sujeito passivo estabelecido no território nacional

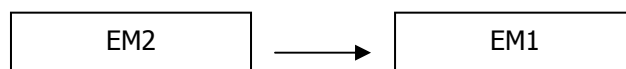


Localização – no território nacional (n.º 11 do Art. 6º CIVA)

Responsável – o transportador

Exemplo V**A – Transportador estabelecido no território nacional**

Adquirente – sujeito passivo estabelecido num Estado-membro, que não o território nacional

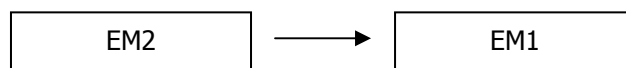


Localização – no Estado-Membro do adquirente

Responsável – o adquirente do serviço (reverse-charge) no respectivo Estado-Membro (n.º 12 do Art. 6º do CIVA)

Exemplo VI**A – Transportador estabelecido no território nacional**

Adquirente – particular ou uma entidade estabelecida num país terceiro



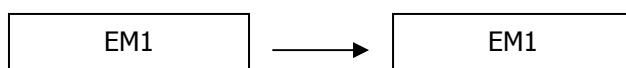
Localização – no Estado-Membro onde se inicia o transporte

Responsável – o transportador que deverá nomear representante ou registar-se no Estado-Membro onde se inicia o transporte

Exemplo VII

A – Transportador estabelecido no território nacional

Adquirente – sujeito passivo estabelecido no território nacional



Localização – no Estado-Membro 1 (trata-se de um transporte interno efectuado no EM1)

Responsável – o transportador que deverá nomear representante ou registar-se no Estado-Membro 1.

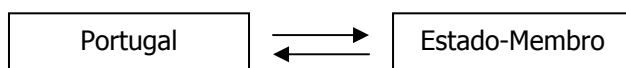
Se este transporte interno estiver relacionado com um transporte intracomunitário, ainda é considerado como transporte intracomunitário (n.º 5 do Art. 1º do CIVA) e aplicam-se as regras específicas.

Transportes Intracomunitários – Com transportador estabelecido noutra estado membro que não o território nacional

Exemplo I

B – Transportador estabelecido noutra Estado-Membro que não o território nacional

Adquirente – sujeito passivo estabelecido no território nacional



Localização – no território nacional

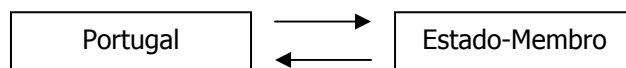
Responsável – o adquirente dos serviços (reverse-charge) – n.º 11 do Art. 6º do CIVA

Se a operação está relacionada com a saída de bens do território nacional para outro Estado-Membro – isenção da alínea q) do n.º 1 do Art. 14º do CIVA

Exemplo II

B – Transportador estabelecido noutra Estado-Membro que não o território nacional

Adquirente – sujeito passivo identificado noutra Estado-membro que não Portugal



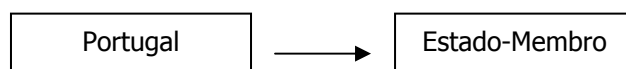
Localização – no Estado-Membro do adquirente do serviço

Responsável – o transportador, no caso de ambos estarem estabelecidos no mesmo Estado-Membro; adquirente, se estiver estabelecido num Estado-Membro diferente do transportador

Exemplo III

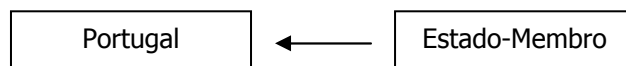
B – Transportador estabelecido noutra Estado-Membro que não o território nacional

Adquirente – um particular ou uma entidade estabelecida num país terceiro



Localização – no território nacional

Responsável – o transportador que deverá nomear representante no território nacional (Art. 29º do CIVA)



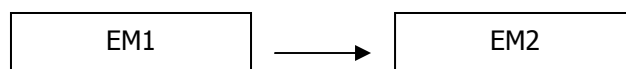
Localização – no Estado-Membro onde se inicia o transporte

Responsável – o transportador

Exemplo IV

B – Transportador estabelecido noutra Estado-Membro que não o território nacional

Adquirente – sujeito passivo estabelecido no território nacional



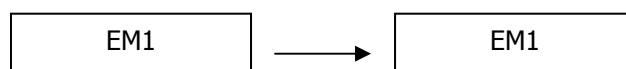
Localização – no território nacional

Responsável – o adquirente do serviço (reverse-charge) n.º 11 do Art. 6º do CIVA

Exemplo V

B – Transportador estabelecido noutra Estado-Membro que não o território nacional

Adquirente – sujeito passivo estabelecido no território nacional



Localização – no Estado-Membro 1 (trata-se de um transporte interno efectuado no

EM1)

Responsável – o transportador que deverá liquidar imposto à taxa em vigor no EM1

Se este transporte interno estiver relacionado com um transporte intracomunitário, ainda é considerado como transporte intracomunitário (n.º 5 do Art. 1º do CIVA) e aplicam-se as regras específicas

Relativamente aos transportes de aproximação rodó/ferroviários, porque ainda são serviços relacionados com a expedição ou transporte de bens para outros Estados membros, também se encontram abrangidos pela isenção da alínea q), do nº 1 do artigo 14º do CIVA, desde que o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo do imposto, dos referidos na alínea a) do nº 1 do artigo 2º do CIVA, devidamente registado em imposto sobre o valor acrescentado e que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição.

Mais se esclarece que continua a verificar-se a referida isenção nos casos em que um sujeito passivo contrata um transitário ou transportador para lhe prestar um serviço de transporte de bens destinados a outros Estados membros e estes, por sua vez, cometam tal serviço a outro sujeito passivo.

Quanto à comprovação da isenção da alínea q) do nº 1 do artigo 14º do CIVA e uma vez que o nº 8 do artigo 29º impõe essa prova, é entendimento destes Serviços que a CMR (declaração no transporte terrestre), o B/L (conhecimento de embarque no transporte marítimo) e a MAWB (carta de porte, no transporte aéreo) são documentos válidos para atestar aquela isenção, uma vez que se tratam de documentos idóneos e com todos os elementos necessários à identificação das operações.

Finalmente, refira-se que nas prestações de serviços, incluindo os transportes e as operações acessórias, relacionadas com as operações com países terceiros, não se verificou qualquer alteração, mantendo-se o procedimento em vigor, nomeadamente as isenções referidas no artigo 13º, nº 1, alínea f) (nas importações) e no artigo 14º, nº 1, alínea p) (nas exportações).

Esquemáticamente e sendo esta uma matéria que levanta muitas dúvidas apresentam-se ainda os seguintes quadros:

I. Em primeiro lugar abordam-se todas as operações em que o prestador de serviços é um sujeito passivo em território nacional, tendo como variáveis o adquirente dos serviços e os locais onde ocorrem os transportes.

I.A) Quando o transportador e o adquirente são ambos sujeitos passivos (SP) em território nacional (TN)

Esta esquematização visa essencialmente identificar todas as situações em que o transportador é um sujeito passivo em território nacional e o adquirente também, contudo as operações propriamente ditas envolvem o transporte do território nacional para outros Estados-Membros, e vice-versa, e entre outros Estados-Membros, que conforme foi acima referido enquadram-se no conceito de transporte intracomunitário.

Menciona-se ainda o enquadramento de operações realizadas dentro do mesmo Estado – Membro, que embora não caíam no conceito de transporte intracomunitário, entendemos ser oportuna a sua menção por forma a não excluir nenhuma operação entre os intervenientes mencionados.

Prestador de serviços	Adquirente	Local de partida	Local de chegada	Local de tributação	Responsável pela entrega do imposto	Observações	Campos Declarativos do PS
SP em território nacional	SP em território nacional	TN	EM	Território nacional ISENTO	Transportador (não há entrega de imposto)	Isento – alínea q) n.º 1 do Art. 14º CIVA	Quadro 6 campo 8 da DP
SP em território nacional	SP em território nacional	EM	TN	Território nacional	Transportador	n.º 11 Art. 6º CIVA	Q06, campo 1,5 ou 3 a BT, e campo 2, 6 ou 4 o I.
SP em território nacional	SP em território nacional	EM 1	EM 2	Território nacional	Transportador	n.º 11 Art. 6º CIVA	Q06, campo 1,5 ou 3 a BT, e campo 2, 6 ou 4 o I.
SP em território nacional	SP em território nacional	EM 1	EM 1	EM 1	Transportador (*)	Alínea b) n.º 5 Art. 6º CIVA (1)	Quadro 6 campo 8 da DP

I. B) Quando o transportador é sujeito passivo (SP) em território nacional (TN) e o adquirente é sujeito passivo noutro Estado-Membro (EM)

Na tabela seguinte pretendem-se enquadrar todas as situações em que o transportador/prestador dos serviços é um sujeito passivo em território nacional, o adquirente dos serviços é um sujeito passivo noutro Estado-Membro e as operações envolvem transportes intracomunitários.

À semelhança do acima referido para a tabela anterior, abordaremos também as operações realizadas dentro do mesmo Estado-Membro.

Prestador de serviços	Adquirente	Local de partida	Local de chegada	Local de tributação	Responsável pela entrega do imposto	Observações	Campos Declarativos do PS
SP em território nacional	SP noutro Estado-Membro	TN	EM	EM adquirente	Adquirente	n.º 12 Art. 6º CIVA	Quadro 6 campo 8 da DP
SP em território nacional	SP noutro Estado-Membro	EM	TN	EM adquirente	Adquirente	n.º 12 Art. 6º CIVA	Quadro 6 campo 8 da DP
SP em território nacional	SP noutro Estado-Membro	EM 2	EM 1	EM adquirente	Adquirente	n.º 12 Art. 6º CIVA	Quadro 6 campo 8 da DP
SP em território nacional	SP EM 2	EM 1	EM 1	EM 1	Transportador (*)	Alínea b) n.º 5 Art. 6º CIVA (1)	Quadro 6 campo 8 da DP
SP em território nacional	SP EM 1	EM 1	EM 1	EM 1	Adquirente	Alínea b) n.º 5 Art. 6º CIVA O adquirente torna-se SP – norma reflexa no EM igual à alínea g) do n.º 1 do Art. 2º CIVA (1)	Quadro 6 campo 8 da DP

I. C) Quando o transportador é sujeito passivo (SP) em território nacional (TN) e o adquirente é particular ou entidade estabelecida em país terceiro

Também nos casos em que os adquirentes são particulares ou entidades estabelecidas em países terceiros ocorrem transportes intracomunitários. Neste caso há que determinar as obrigações e a responsabilidade da liquidação do imposto quando o transportador/prestador de serviços é sujeito passivo em território nacional.

Prestador de serviços	Adquirente	Local de partida	Local de chegada	Local de tributação	Responsável pela entrega do imposto	Observações	Campos Declarativos do PS
SP em território nacional	Particular ou entidade estabelecida em País Terceiro	TN	EM	TN	Transportador	N.º 7 Art. 6º CIVA	Q06, campo 1,5 ou 3 a BT, e campo 2, 6 ou 4 o I.
SP em território nacional	Particular ou entidade estabelecida em País Terceiro	EM	TN	EM	Transportador (*)	Norma reflexa no EM igual ao n.º 7 Art. 6º CIVA	Quadro 6 campo 8 da DP
SP em território nacional	Particular ou entidade estabelecida em País Terceiro	EM 2	EM 1	EM 2 (EM início transporte)	Transportador (*)	Norma reflexa no EM igual ao n.º 7 Art. 6º CIVA	Quadro 6 campo 8 da DP
SP em território nacional	Particular ou entidade estabelecida em País Terceiro	EM 1	EM 1	EM 1	Transportador (*)	Norma reflexa no EM igual à alínea b) n.º 6 Art. 6º CIVA (1)	Quadro 6 campo 8 da DP

II. Pretende-se aqui esquematizar as operações cuja componente fixa é também o transportador/prestador de serviços, embora, neste caso, o mesmo seja sujeito passivo noutro Estado-Membro.

II. A) Quando o transportador é sujeito passivo (SP) noutro Estado-Membro (EM) e o adquirente é sujeito passivo em território nacional (TN)

Poderá parecer-nos neste tipo de operações, sendo o prestador de serviço/transportador sujeito passivo noutro Estado-Membro, ser irrelevante para os intervenientes estabelecidos em território nacional conhecerem os contornos das regras aplicáveis, já que à partida seria daquele a responsabilidade da entrega do tributo devido.

No entanto tal ideia é completamente incorrecta, pois na prática, pela aplicação das regras estabelecidas no art. 6.º do CIVA o adquirente pode tornar-se responsável pela entrega do imposto tornando-se por esse facto sujeito passivo conforme definido na alínea g) do n.º 1 do Art. 2º CIVA. Assim, a qualidade do adquirente e a responsabilidade que este poderá ter na operação é tanto ou mais importante que a do prestador de serviços.

Prestador de serviços	Adquirente	Local de partida	Local de chegada	Local de tributação	Responsável pela entrega do imposto	Observações	Campos Declarativos Do Adquirente
SP noutro Estado-Membro	SP em território nacional	TN	EM	TN ISENTO	Adquirente (**)	O adquirente torna-se SP - alínea g) do n.º 1 do Art. 2º CIVA. N.º 11 Art. 6º CIVA. ISENTO – alínea q) n.º 1 Art. 14º CIVA.	Não faz nada
SP noutro Estado-Membro	SP em território nacional	EM	TN	TN	Adquirente (**)	O adquirente torna-se SP - alínea g) do n.º 1 do Art. 2º CIVA. N.º 11 Art. 6º CIVA	Q06, campo 1,5 ou 3 a BT, e campo 2, 6 ou 4 o I e campos 20 a 24 a Ded.
SP noutro Estado-Membro	SP em território nacional	EM 1	EM 2	TN	Adquirente (**)	O adquirente torna-se SP - alínea g) do n.º 1 do Art. 2º CIVA. N.º 11 Art. 6º CIVA	Q06, campo 1,5 ou 3 a BT, e campo 2, 6 ou 4 o I e campos 20 a 24 a Ded.
SP noutro Estado-Membro	SP em território nacional	EM 1	EM 1	EM 1	Transportador (*)	Transporte integralmente realizado EM1 (1)	Não faz nada

II.B) Quando o transportador e o adquirente são ambos sujeitos passivos (SP) num Estado-Membro (EM)

Neste tipo de operações, cujos intervenientes não se encontrem estabelecidos em território nacional não são relevantes as operações inerentes aos serviços de transporte para efeitos de tributação em território nacional, excepto, se a mesma ocorrer integralmente neste território. Nesse caso a operação será aqui tributada pelo que um dos intervenientes terá que obrigatoriamente se registar em território nacional.

Prestador de serviços	Adquirente	Local de partida	Local de chegada	Local de tributação	Responsável pela entrega do imposto	Observações	Campos Declarativos
SP noutro Estado-Membro	SP noutro Estado-Membro	TN	EM	EM do adquirente	--	Norma reflexa no EM igual ao n.º12 Art. 6º CIVA	Não faz nada
SP noutro Estado-Membro	SP noutro Estado-Membro	EM	TN	EM do adquirente	--	Norma reflexa no EM igual ao n.º12 Art. 6º CIVA	Não faz nada
SP noutro Estado-Membro	SP noutro Estado-Membro	TN	TN	TN (Alínea b) n.º 6 Art. 6.º CIVA	Prestador dos serviços (pode ser do adquirente, caso este esteja registado em TN)	O PS é obrigado a registar-se ou nomear representante em TN – n.º 2 do Art. 29º CIVA	O sujeito passivo que for responsável pela entrega do imposto em TN deve cumprir as respectivas obrigações declarativas.

II.C) Quando o transportador é sujeito passivo (SP) noutro Estado-Membro (EM) e o adquirente é particular ou entidade estabelecida em país terceiro

Prestador de serviços	Adquirente	Local de partida	Local de chegada	Local de tributação	Responsável pela entrega do imposto	Observações	Campos Declarativos
SP noutro Estado-Membro	Particular ou entidade estabelecida em País Terceiro	TN	EM	TN	Transportador	N.º 7 Art. 6º CIVA	O sujeito passivo que for responsável pela entrega do imposto em TN deve cumprir as respectivas obrigações declarativas.
SP noutro Estado-Membro	Particular ou entidade estabelecida em País Terceiro	EM	TN	EM onde se inicia o transporte	Transportador	Norma reflexa no EM igual ao n.º 7 Art. 6º CIVA	-----

(*) Nestes casos, o transportador deve registar-se ou nomear representante no Estado-Membro do local de tributação, contudo, também poderá ser o adquirente a registar-se ou nomear representante nesse Estado-Membro.

(**) O adquirente torna-se obrigatoriamente sujeito passivo de imposto pela aquisição, nos termos da alínea g) do n.º 1 do Art. 2º do Código do IVA.

(1) Estamos face a um transporte interno, integralmente realizado num EM, logo, não é transporte intracomunitário. Contudo, entendeu-se importante não omitir tais operações face às variáveis consideradas nos quadros.

4.6.7 - N.º (s) 13 e 14 do Art. 6º do CIVA

Vejamos agora a localização territorial dos serviços acessórios do transporte intracomunitário de bens. Como vimos nas alíneas d) dos números 5 e 6, a regra de tributação, nesta matéria, tem a ver com o local onde tenha lugar a realização material dos serviços. Isto é, só se os serviços forem prestados em território nacional é que são tributáveis em Portugal. Todavia, a esta regra geral acrescentam-se normas relativas à qualidade dos respectivos adquirentes. Assim, tais serviços serão tributáveis em Portugal, independentemente do lugar e da sua realização material, sempre que os respectivos adquirentes sejam sujeitos passivos devidamente registados para efeitos de IVA, que tenham utilizado o respectivo número de identificação para efectuar aquisição, conforme o n.º 13. Todavia, tais serviços subsumem-se na isenção da alínea q) do n.º 1 do artigo 14º quando as prestações de serviços que se relacionem com a expedição ou transporte de bens destinados a outros Estados membros, nas condições aí estabelecidas. Em contrapartida, e ainda que o lugar de execução dos mesmos serviços ocorra no território nacional, os mesmos não serão tributáveis se o adquirente for um sujeito passivo registado, para efeitos de IVA, noutro Estado-membro, que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição (n.º 14). Assim sendo, e à semelhança do que sucede com os transportes intracomunitários de bens, existem situações em que haverá necessidade dos prestadores nomearem representante fiscal noutro Estado-membro.

Exemplos:

- Suponhamos um prestador sujeito passivo noutro Estado-membro que realiza serviços acessórios de transporte em território nacional a um adquirente que não seja sujeito passivo registado, para efeitos de IVA, ou que não utilizou o respectivo número de identificação. De acordo com o n.º 6, alínea d), a prestação é tributável em Portugal, pelo que o prestador deverá nomear representante em Portugal, nos termos do artigo 29º.
- Da mesma forma, um prestador português que realize serviços acessórios noutro Estado-membro a um adquirente que não seja sujeito passivo registado, para efeitos de IVA, ou que não tenha utilizado o respectivo número de identificação, pratica operações tributáveis nesse outro Estado-Membro (Cf. alínea d) do n.º 5), devendo nomear aí representante fiscal.

4.6.8 - N.º (s) 15, 16, 17 e 18 do Art. 6º do CIVA - Intermediação

Regra geral, as operações de intermediação em nome e por conta de outrem localizam-se em função da localização da operação principal à qual se reportam, isto é, da operação objecto de intermediação, excepto se o adquirente dos serviços se tratar de um sujeito passivo registado em imposto sobre o valor acrescentado e devidamente identificado enquanto tal noutro Estado

membro, caso em que são aí tributadas ("excepção das excepções").

Assim sucede com as operações de intermediação relativas a um serviço de transporte intracomunitário de bens ou a prestações de serviços acessórias desse transporte (conforme o estatuído no n.º 15 do art.º 6.º do CIVA) e com as prestações de serviços de intermediação efectuadas por intermediários que ajam em nome e por conta de outrem em operações que não sejam as referidas nos n.ºs 8, 9, 15 e 16 do art.º 6.º do CIVA, tais como, as relativas a transmissões de bens, aquisições intracomunitárias de bens, locação de meios de transporte, prestações de serviços de transporte que não sejam relacionadas com o transporte intracomunitário de bens e a prestações de serviços referidas nas alíneas b) a d) dos n.ºs 5 e 6 do art.º 6.º do CIVA. Ou seja, no fundo, só ficam excluídas desta regra especial de localização as prestações de serviços de intermediação em serviços enumerados nos n.ºs 8 e 9 do art.º 6.º do CIVA, que, tal como referimos supra, seguem a regra especial de localização destas operações – são tributáveis onde se situa o adquirente dos serviços.

Note-se que caso a operação de intermediação esteja relacionada com a prestação de serviços de transporte intracomunitário de bens, se encontra isenta nos termos do disposto na alínea q) do n.º1 do art.º 14.º do CIVA, devendo, para tal, ser feita a comprovação exigida pelo n.º 8 do art.º 29.º do mesmo diploma legal.

Saliente-se ainda que no caso em que o intermediário age em nome próprio se entende, nos termos do disposto no n.º 4 do art.º 4.º do CIVA, que as prestações de serviços são efectuadas e recebidas pelo mesmo, pelo que se lhes aplicará a regra de localização na qual se subsume o serviço principal.

No n.º 17 estabelecem-se idênticas regras relativamente à localização das prestações de serviços efectuadas por intermediários, agindo em nome e por conta de outrem, em outras operações que não sejam as mencionadas nos números 8, 9, 15 e 16 do artigo em anotação. A regra é a de que o local de tributação dos serviços prestados por intermediários, em nome e por conta de outrem, segue, em princípio, a regra de localização das operações a que a intermediação se refere, excepto nos casos em que o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo registado em imposto sobre o valor acrescentado em território nacional, devidamente identificado como tal. Se, o adquirente for um sujeito passivo registado em IVA no território nacional, os serviços de intermediação que adquire estão sujeitos a imposto nos termos da alínea b) do n.º 17 deste artigo, devendo comunicar o respectivo número de identificação fiscal aos prestadores dos serviços estrangeiros para que estes não procedam à sua tributação no Estado-membro em que se encontram registados. Se o adquirente dos serviços de intermediação for um sujeito passivo registado para efeitos do imposto sobre o valor

acrescentado noutro Estado-membro e tiver utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição, a operação não é tributada em Portugal, sem prejuízo, porém, do direito à dedução pelo prestador do imposto suportado a montante nos termos do ponto II da alínea b) do n.º 1 do artigo 20º do CIVA.

Vejamos agora a situação tributária, em sede de IVA, dos serviços de intermediação nas exportações. Conforme a redacção do artigo 14º, alínea s) do CIVA, estão isentas as prestações de serviços realizadas por intermediários que actuam em nome e por conta de outrem e intervenham em operações descritas nesse artigo em operações realizadas fora da Comunidade. Assim sendo, no caso de serviços de intermediação nas exportações, estão os mesmos isentos de IVA, pelo que não haverá lugar a liquidação de imposto, independentemente do lugar onde se situe a sede, o estabelecimento estável ou o domicílio do prestador dos serviços de intermediação.

O n.º 18 do art. 6.º veio clarificar o disposto no n.º 15 e na alínea a) do n.º 17 deste artigo, declarando que, nas situações previstas nesses normativos, a prestação de serviços não será tributável quando o adquirente da prestação de serviço de intermediação seja um sujeito passivo registado para efeitos de IVA em outro Estado membro e que tenha utilizado o respectivo número de identificação fiscal para efectuar a aquisição.

Exemplos:

- O Prestador dos serviços (comissionista), é um sujeito passivo estabelecido no território nacional e devidamente registado para efeitos de IVA;
- O adquirente dos serviços é um sujeito passivo estabelecido no território nacional, devidamente identificado para efeitos de IVA e fornece o respectivo número de identificação fiscal – a operação (comissão) é tributada no território nacional, nos termos da alínea b) do n.º 17º do artigo 6º do CIVA, cabendo ao prestador (comissionista) a liquidação do respectivo imposto á taxa de 20%.

No entanto, se a intermediação estiver relacionada com uma transmissão intracomunitária, a operação estará isenta ao abrigo da alínea q) do n.º 1 do artigo 14º do CIVA. Nesta situação o prestador (comissionista) deverá fazer menção na factura ou documento equivalente a emitir àquela isenção.

- O Prestador dos serviços (comissionista), é um sujeito passivo estabelecido no território nacional e devidamente registado para efeitos de IVA;

O adquirente dos serviços de intermediação é um sujeito passivo estabelecido noutro Estado membro que não Portugal e fornece o seu número de identificação fiscal para adquirir esses serviços – a operação não será tributada no território nacional, cabendo ao adquirente dos serviços a liquidação do imposto no Estado membro da sua

identificação (reverse-charge).

O adquirente dos serviços de intermediação não fornece o seu número de identificação fiscal ou porque é um particular ou é um residente num país terceiro – a intermediação (comissão) será tributada no Estado membro onde se localizar a operação a que diz respeito a intermediação, isto é, se a operação for localizada/tributada no território nacional, a respectiva intermediação será aqui tributada, cabendo, neste caso, ao prestador dos serviços (comissionista) a liquidação do respectivo imposto à taxa de 20%.

Se, no entanto, a operação a que diz respeito a intermediação for localizada/tributada noutro Estado membro que não Portugal, o prestador dos serviços (comissionista) terá de registar-se ou nomear representante fiscal no Estado membro onde se localizar/tributar a operação para aí proceder à liquidação e entrega do respectivo imposto.

- Prestador dos serviços (comissionista) é um sujeito passivo estabelecido noutro Estado membro que não o território nacional e devidamente registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado;
- O adquirente é um sujeito passivo estabelecido no território nacional, devidamente identificado como tal – a operação, por força da alínea b) do nº 17º do artigo 6º, do CIVA é tributada no território nacional, cabendo ao adquirente dos serviços a respectiva liquidação (reverse-charge), sem prejuízo do direito à dedução que lhe assiste por força da alínea c) do nº 1 do artigo 19º do CIVA.

No entanto, se a intermediação estiver relacionada com uma transmissão intracomunitária, aproveita-lhe a isenção referida na alínea q) do nº 1 do artigo 14º do CIVA.

- Prestador dos serviços (comissionista) é um sujeito passivo estabelecido noutro Estado membro que não o território nacional e devidamente registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado.

O adquirente dos serviços não fornece o seu número de identificação fiscal ou porque é um particular ou porque é um residente num país terceiro – a intermediação será tributada no Estado membro onde se localizar a operação a que se refere a intermediação, isto é, se a operação se localizar/tributar no território nacional, o prestador dos serviços (comissionista) terá de registar-se ou nomear um representante fiscal no território nacional para proceder à liquidação e entrega do respectivo imposto (v.g. intermediação relacionada com as operações referidas no nº 6 do artigo 6º do CIVA).

- O prestador dos serviços (comissionista) está estabelecido num país terceiro:
O adquirente dos serviços é um sujeito passivo estabelecido no território nacional,

devidamente identificado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado – a operação será localizada e tributada no território nacional, por conjunção da alínea e) do nº 1 do artigo 2º do CIVA, com as alíneas a) e b) do nº 17 do artigo 6º do mesmo Diploma.

Nesta situação, caberá ao adquirente dos serviços proceder à respectiva liquidação do imposto.

Se, no entanto, a referida intermediação estiver relacionada com a saída de bens para outros Estados membros (transmissões intracomunitárias), a operação estará isenta ao abrigo da alínea q) do nº 1 do artigo 14º do Código do IVA.

Caso o adquirente não forneça o número de identificação fiscal ou porque é um particular ou é um residente num país terceiro – a intermediação será localizada/tributada no território nacional se a operação a que se refere a intermediação aqui se localizar.

Neste caso, o prestador dos serviços (comissionista) terá de registar-se ou nomear um representante fiscal no território nacional para proceder à liquidação e entrega do imposto (v.g. a intermediação relacionada com as operações referidas no nº 6 do artigo 6º do CIVA).

Em relação aos serviços de intermediação relacionados com as operações de importação ou de exportação mantêm-se as isenções referidas, respectivamente, na alínea f) do nº 1 do artigo 13º e na alínea s) do nº 1 do artigo 14º ambos do CIVA.

4.6.9 - N.º (s) 19, 20 e 21 do Art. 6º do CIVA

Excepciona-se a regras previstas nas alíneas c) dos números 5 e 6 referente à tributação com base na regra da localização das mesmas referente à tributação dos trabalhos ou peritagens sobre bens móveis cujo adquirente seja um sujeito passivo registado num Estado membro que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição desses serviços quando os bens sejam expedidos para fora do estado membros onde se localizou a prestação de serviços.

Excluem-se, todavia, os serviços efectuados sobre meios de transporte com registo, licença ou matrícula no território nacional.

Exemplo:

- Uma empresa que comercializa cereais por grosso no continente e em países comunitários, nomeadamente em Espanha, possui 2 camiões para a entrega das suas vendas, em Portugal e em Espanha. Para isso, a mesma empresa incorreu em despesas, nomeadamente reparações, em Espanha.

Quanto às reparações efectuadas em Espanha, estamos perante uma prestação de serviços efectuada em território espanhol. Face às regras de localização estabelecidas na alínea c) do n.º 5 do art. 6º do CIVA, esta operação será tributada em Espanha, nos termos e à taxa em vigor na legislação espanhola. No entanto, o n.º 19 do art. 6º, refere que "não obstante o disposto na alínea c) do n.º 5 deste artigo, os trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e as peritagens a eles referentes executadas total ou essencialmente fora do território nacional, serão tributadas quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo do imposto, dos referidos nas alíneas a) e d) do n.º 1 do art.º 2º, registado em imposto sobre o valor acrescentado e que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição desde que os bens sejam exportados ou transportados para fora do Estado membro de execução material dos serviços".

Assim sendo, as referidas reparações, não serão sujeitas a IVA em Espanha, desde que o adquirente dos serviços (a empresa portuguesa) tenha fornecido ao prestador dos serviços o seu NIF. Esta prestação de serviços, será sujeita a IVA em território nacional, cabendo ao adquirente dos serviços, nos termos do n.º 3 do art.º 30º do CIVA, proceder à liquidação do imposto. Para o efeito, ao valor da factura da entidade espanhola aplicará a taxa de 20%, apurando assim o IVA liquidado, sem prejuízo do direito à dedução que lhe assiste nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.º 19º do Código (IVA dedutível).

4.6.10 - N.º (s) 22 e 23 - Gás e electricidade

Sobre o assunto importa considerar no plano do direito comunitário a adopção da Directiva 2003/92/CE, do Conselho, de 07/10/2003, que alterou a Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/05/1977 (Sexta Directiva) relativa ao sistema comum do IVA, tendo em vista simplificar, modernizar e harmonizar o funcionamento do imposto no contexto do mercado interno do gás fornecido através do sistema de distribuição de gás natural e da electricidade, bem como assegurar que o sistema comum do IVA não constitua entrave à crescente liberalização deste sector económico e no plano interno as necessárias alterações efectuadas ao Código do IVA (CIVA).

Com efeito, estando em causa transacções que, para efeitos de IVA, envolvem bens corpóreos, os fluxos transfronteiriços são particularmente difíceis de acompanhar, tornando-se, por isso, imperiosa a adopção de regras específicas de localização das operações tributáveis que permitam determinar, com clareza, o lugar onde os fornecimentos ocorrem.

A Directiva 2003/92/CE foi transposta para a ordem jurídica interna pela Lei n.º 55-B/2004, de

30 de Dezembro, (Lei do Orçamento do Estado para 2005), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2005.

No que respeita às operações que envolvem aquisições destes bens O N.º 22 e 23 do n.º 6 clarificam os seguintes aspectos:

- Localização do lugar do fornecimento destes bens – artigo 6.º n.ºs 22 e 23 do CIVA;
- Determinação do devedor do imposto nas aquisições destes bens efectuadas no território nacional por sujeitos passivos que aqui não tenham sede, estabelecimento estável a partir do qual a transmissão seja efectuada ou domicílio – artigo 2.º n.º 1 alínea h) do CIVA;
- Direito a dedução do imposto suportado nas aquisições destes bens – artigo 19.º n.º 1 alínea c) do CIVA;
- Exclusão da aplicação do RITI nas transacções intracomunitárias destes bens – artigo 7.º n.º 3 alínea d) do RITI.

As novas regras de localização instituídas podem-se sintetizar nos quadros seguintes tendo em consideração por um lado a qualidade dos intervenientes e o local em que possuem a sede, estabelecimento estável ou o domicílio, por outro o local em que o consumo efectivo dos bens ocorre.

Assim,

Aquisições efectuadas por sujeitos passivos revendedores

TRANSMITENTE ADQUIRENTE	SP REVENDEDOR (sede ou estabelecimento estável no território nacional)	SP REVENDEDOR (sede ou estabelecimento estável fora do território nacional)	SP NÃO REVENDEDOR (sede ou estabelecimento estável no território nacional)	SP NÃO REVENDEDOR (sede ou estabelecimento estável fora do território nacional)
SP REVENDEDOR (sede ou estabelecimento estável no território nacional)	Tributação no território nacional artigo 6.º, n.º 22, al. a)	Tributação no território nacional artigo 6.º, n.º 22, al. a)	Tributação no território nacional artigo 6.º, n.º 22, al. a)	Tributação no território nacional artigo 6.º, n.º 22, al. a)
SP REVENDEDOR (sede ou estabelecimento estável fora do Território nacional)	Tributação fora do território nacional artigo 6.º, n.º 23, al. a)	Tributação fora do território nacional artigo 6.º, n.º 23, al. a)	Tributação fora do território nacional artigo 6.º, n.º 23, al. a)	Tributação fora do território nacional artigo 6.º, n.º 23, al. a)

Aquisições efectuadas por sujeitos passivos que não sejam revendedores

TRANSMITENTE ADQUIRENTE	SP REVENDEDOR (sede ou estabelecimento estável no território nacional)	SP REVENDEDOR (sede ou estabelecimento estável fora do território nacional)	SP NÃO REVENDEDOR (sede ou estabelecimento estável no território nacional)	SP NÃO REVENDEDOR (sede ou estabelecimento estável fora do território nacional)
SP Não REVENDEDOR Sede ou estabelecimento estável no território nacional (regras válidas mesmo no caso de não afectar os bens a consumo próprio).	Tributação no território nacional artigo 6.º, n.º 22, al. b)	Tributação no território nacional artigo 6.º, n.º 22, al. b)	Tributação no território nacional artigo 6.º, n.º 22, al. b)	Tributação no território nacional artigo 6.º, n.º 22, al. b)
SP Não REVENDEDOR Consumo efectivo dos bens no território nacional, independentemente da localização da sede ou estabelecimento estável ser ou não em território nacional.	Tributação no território nacional artigo 6.º, n.º 22, al. c)	Tributação no território nacional artigo 6.º, n.º 22, al. c)	Tributação no território nacional artigo 6.º, n.º 22, al. c)	Tributação no território nacional artigo 6.º, n.º 22, al. c)
SP Não REVENDEDOR Consumo efectivo dos bens fora do território nacional, independentemente da localização da sede ou estabelecimento estável ser ou não em território nacional.	Tributação fora do território nacional artigo 6.º, n.º 23, al. b)	Tributação fora do território nacional artigo 6.º, n.º 23, al. b)	Tributação fora do território nacional artigo 6.º, n.º 23, al. b)	Tributação fora do território nacional artigo 6.º, n.º 23, al. b)

Aquisições efectuadas por particulares

TRANSMITENTE ADQUIRENTE	SP REVENDEDOR (sede ou estabelecimento estável no território nacional)	SP REVENDEDOR (sede ou estabelecimento estável fora do território nacional)	SP NÃO REVENDEDOR (sede ou estabelecimento estável no território nacional)	SP NÃO REVENDEDOR (sede ou estabelecimento estável fora do território nacional)
PARTICULAR Domicílio no território nacional ou fora dele; Consumo efectivo dos bens no território nacional.	Tributação no território nacional artigo 6.º, n.º 22, al. c)	Tributação no território nacional artigo 6.º, n.º 22, al. c)	Tributação no território nacional artigo 6.º, n.º 22, al. c)	Tributação no território nacional artigo 6.º, n.º 22, al. c)
PARTICULAR Domicílio no território nacional ou fora dele; Consumo efectivo dos bens fora do território nacional.	Tributação fora do território nacional artigo 6.º, n.º 23, al. b)	Tributação fora do território nacional artigo 6.º, n.º 23, al. b)	Tributação fora do território nacional artigo 6.º, n.º 23, al. b)	Tributação fora do território nacional artigo 6.º, n.º 23, al. b)

Assim, podemos referir que no caso de se efectuar uma aquisição de electricidade efectuada por um sujeito passivo com sede em território nacional a um sujeito passivo sedado em Espanha, considerar-se-ão localizadas em território nacional quer o adquirente seja um sujeito passivo revendedor – sê-lo-á se preencher as condições a que se refere a alínea i) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA – quer um sujeito passivo dos referidos na alínea h) do n.º 1 do artigo 2.º do mesmo diploma.

Em qualquer dos casos o sujeito passivo deve, com base na factura de aquisição ou em documento interno, proceder à liquidação do imposto devido que será objecto de dedução nos termos dos artigos 19.º a 23.º do Código do IVA.

Esses valores devem ser relevados no quadro 06 da declaração periódica, nos campos 1 e 2 (base tributável e imposto a favor do Estado à taxa reduzida) e 21 ou 24 (IVA dedutível), se for caso disso.

No entanto, caso o consumo efectivo da electricidade adquirida ocorra fora do território nacional, tal operação considera-se localizada fora do território nacional, não sendo para todos

os efeitos de relevar na declaração periódica.

5 - A LOCALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES EFECTUADAS ENTRE O CONTINENTE E AS REGIÕES AUTÓNOMAS

Dadas as diferentes taxas do imposto aplicáveis no continente e nas Regiões Autónomas, poder-se-á suscitar o problema de sabermos quais as taxas do IVA a aplicar. Isto é, torna-se necessário localizar as operações no continente ou nas Regiões Autónomas, de forma a podermos determinar qual a taxa do imposto a aplicar. Ora, para este efeito, conforme o previsto no art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto, aplicam-se as regras previstas no art.º 6.º do CIVA feitas as devidas adaptações.

Este diploma, determina que as regras de localização estabelecidas no artigo 6.º do Código do IVA deverão ser aplicadas, com as devidas alterações, na determinação das taxas a aplicar nas operações (transmissão de bens e prestação de serviços) praticadas entre sujeitos passivos das regiões autónomas (dos Açores e da Madeira) e do continente.

O artigo 6.º do Código do IVA, como já referimos estabelece as regras de localização para efeitos de tributação das operações. Este normativo possui nos n.º (s) 1 a 3 regras relativas à transmissão de bens, enquanto que os restantes números, do n.º 4 ao n.º 21, determina as regras relativas à prestação de serviços.

O n.º 1 do artigo 6.º do Código do IVA, dispõe:

"... São tributáveis as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente..."

Assim sendo, as transmissões de bens cujo transporte tenha início no continente e destino nas regiões autónomas estão sujeitas às taxas de IVA previstas no n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA para o continente (5%, 12% e 20%).

Caso se verifique a situação inversa, ou seja, transmissões de bens cujo início do transporte ocorre nas regiões autónomas dos Açores ou da Madeira e fim do mesmo no continente, as taxas a aplicar serão as previstas no n.º 3 do artigo 18.º do Código do IVA (4%, 8% e 14%).

No que respeita à prestação de serviços, é fundamental conhecermos o serviço propriamente dito para efeitos de enquadramento na regra geral, ou nas regras específicas (excepção à regra geral), ou na excepção às excepções.

Por exemplo se estivermos a falar de um serviço de assistência técnica sobre os equipamentos

transaccionados realizado na Madeira, são passíveis de enquadramento na alínea c) do n.º 5 do artigo 6.º do Código do IVA, pelo que, as taxas a aplicar serão as previstas para as regiões autónomas. Contudo, como já foi referido é muito importante um correcto conhecimento do serviço em causa.

No que respeita às obrigações declarativas, nos termos do artigo 29.º do Código do IVA, os sujeitos passivos devem enviar (mensalmente ou trimestralmente) declaração periódica de IVA relativa às operações efectuadas no exercício da sua actividade com a indicação do imposto devido ou do crédito existente e dos elementos que serviram de base ao respectivo cálculo.

Caso um sujeito passivo com sede ou domicílio fiscal no continente, pratique operações sujeitas à taxa de IVA em vigor nas regiões autónomas, deverá revelar estas mesmas operações no Anexo à Declaração Periódica correspondente - Anexo R. Deverá ser entregue um anexo por cada espaço territorial, isto é, um sujeito passivo, com sede no continente deverá entregar uma Anexo R relativo às operações tributáveis praticadas nos Açores e outro relativo às operações tributáveis praticadas na Madeira.

O mesmo se aplica ao caso inverso, isto é se um sujeito passivo com sede ou domicílio fiscal nas regiões autónomas, praticar operações sujeitas à taxa de IVA em vigor no continente, deverá revelar estas mesmas operações no Anexo à Declaração Periódica correspondente - Anexo R.

Deixamos ainda uma chamada de atenção para o transporte entre ilhas (que eventualmente seja efectuado) ao qual se aplicarão as isenções prevista no Código do IVA, artigo 14.º, alínea r) que isentam:

"O transporte de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro, bem como o das provenientes ou com destino às regiões autónomas, e ainda o transporte de pessoas efectuado entre as ilhas naquelas regiões ".

e

estabelece a alínea t), do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, a isenção de imposto para:

"o transporte de mercadorias entre as ilhas que compõem as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, bem como o transporte de mercadorias entre estas regiões e o continente, ou qualquer Estado membro, e vice-versa".

Trata-se de uma isenção objectiva, isto é, o que se isenta é o transporte, independentemente

dos intervenientes nesse mesmo transporte. Assim, e no caso em apreço, a empresa A quando factura à empresa B o transporte para as ilhas, isenta-o ao abrigo da al. t) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA; por sua vez, a empresa B ao facturar esse mesmo transporte para a empresa C também o isenta ao abrigo da mesma disposição legal.

Quanto ao valor que a empresa B debita à empresa C, correspondente à “mais valia, pela sua intervenção na operação”, trata-se de uma prestação de serviços de intermediação na referida operação, pelo que também está isenta, ao abrigo da alínea s) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

6 - REVERSE CHARGE

De notar que, em muitas situações, em virtude das regras de localização das prestações de serviços, o adquirente dos mesmos torna-se sujeito passivo do imposto, ocorrendo o fenómeno do reverse charge, da reversão da dívida tributária ou da inversão da sujeição. Assim, os adquirentes dos referidos serviços são qualificados como sujeitos passivos do imposto no art.º 2.º n.º 1 a) do CIVA, bem como nas respectivas alíneas e) e f). Nestes termos, incumbirá ao sujeito passivo adquirente declarar a prática da operação procedendo à liquidação e dedução do IVA, nos termos do disposto no art.º 19.º n.º1 alínea c) do CIVA.

6.1 - Obrigações declarativas

Nas prestações de serviços efectuadas por sujeito passivos de imposto em território nacional onde as operações embora sujeitas a IVA não sejam objecto de tributação por força do estabelecido no artigo 6.º do CIVA (operação não localizada no território nacional), devendo ainda assim, a correspondente base tributável ser relevada na declaração periódica no campo 8 do quadro 06 e no que respeita à declaração anual (anexo L) apenas base tributável no campo L10 do quadro 03.

Nas situações inversas em que a prestação de serviços é efectuada por sujeitos passivos não residentes em território nacional a um sujeito passivo de imposto em território nacional, e por força das regras definidas no art. 6.º a operação será aqui tributada, cabendo ao adquirente do serviços (sujeito passivo de IVA em território nacional) proceder à respectiva liquidação, sem prejuízo do direito à dedução que lhe assiste por força da alínea c) do nº 1 do artº 19º do CIVA. Esta operação é relevada na declaração periódica, no Quadro 06; no campo 1,5 ou 3 a respectiva base tributável, e no campo 2, 6 ou 4 o IVA liquidado e nos campos 20 a 24 a respectiva dedução. No que respeita à declaração anual/IES no anexo L – quadro 05 e quadro 06.

7 – DÉBITO DE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

Dado tratar-se de uma matéria que tem causado alguma polémica a nível da localização das prestações de serviços efectuadas pelo débito de despesas, vamos abordar a mesma numa forma individual.

O tratamento do débito de despesas não tem conformidade nos serviços da administração fiscal. Embora o enquadramento transmitido pelos serviços seja o de aplicar aos débitos de despesas as taxas e as regras de localização aplicáveis à prestação de serviços subjacentes, nem sempre quando confrontadas com serviços de fiscalização os mesmos concordam com tal aplicação, principalmente quando a mesma não se encontra bem justificada.

Ora, analisando a situação de um modo geral e face ao referido no art. 6.º do CIVA, se o débito de despesas não for efectuado na exacta medida e por não se enquadrar em nenhuma das situações das excepções aplicar-se-á a regra geral do n.º 4 do art. 6.º, isto é o débito será tributado no país do prestador do serviço.

Contudo, a aplicação da regra geral levantaria situações injustas do ponto de vista da localização de determinados serviços que, face à prestação de serviços que lhe deu origem ter sido localizada em outro país e ter por exemplo subjacente uma regra de tributação com base na localização da prestação de serviços, estar-se-ia a tributar uma prestação de serviços que não seria tributada em Portugal. Resta aos sujeitos passivos munirem-se de elementos justificativos das operações em causa, nomeadamente na justificação que o débito está a ser realizado na exacta medida, por forma à possível aplicação das regras de localização sobre os débitos efectuados.

8 - CASOS PRÁTICOS DE APLICAÇÃO DAS NAS AQUISIÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS, OPERAÇÕES TRIANGULARES, EXPORTAÇÕES E IMPORTAÇÕES.

Enquadramento das seguintes operações para efeito de Imposto sobre o Valor Acrescentado e do RITI.

a) Uma sociedade, sujeito passivo de IVA do regime mensal, adquiriu em Espanha mercadorias para venda, cuja factura indica os seguintes valores (em euros):

Valor bruto 127 000

IVA 0%

Valor liquido 127 000

Acrescento que nesta empresa as compras ao estrangeiro raramente ocorrem.

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

b) Uma clínica de medicina dentária, com sede em Portugal, isenta de IVA ao abrigo do n.º 2 do artigo 9.º do CIVA, efectuou durante o exercício corrente aquisições, em Espanha, de aparelhos e utensílios para a sua actividade. Até ao momento ainda não atingiu o limite previsto na al. c) do n.º 1 do artigo 5º do RITI, relativamente ao volume de compras, mas como tenciona continuar a fazer compras naquele país prevê-se que venha a ultrapassar este limite, talvez ainda neste exercício ou para o próximo.

Nas aquisições que tem efectuado, normalmente sempre ao mesmo fornecedor, a factura por este emitida menciona o valor do IVA e a respectiva taxa aplicável a cada um dos produtos, as quais são, nalguns casos, diferentes das taxas aplicáveis no n/ país.

O montante pago ao fornecedor, em cada factura, é o correspondente ao seu valor líquido.

Pergunta-se:

1. Dado que o cliente não paga o IVA no Estado Membro, onde faz a aquisição dos bens, e ainda não atingiu o limite previsto na al. c) do n.º 1 do artigo 5º do RITI, tem de liquidar o imposto no n/ país? E quando ultrapassar este limite?

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

c) O meu cliente recebeu uma nota de Crédito de um fornecedor comunitário relativo a um desconto efectuado sobre uma aquisição de mercadorias no mês passado:

Qual o procedimento a efectuar e como proceder para a regularização do IVA comunitário?

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

d) Uma associação sem fins lucrativos, recebeu de uma entidade estrangeira (holandesa), a título de doação, mercadorias que posteriormente vamos oferecer/ doar. Com as mercadorias doadas apenas recebemos uma factura pró-forma, com a qual conseguimos calcular o valor unitário das existências.

Existem dois tipos de mercadorias, uma com um valor unitário de 52,50€ e outra com um valor unitário de 10,00€. Será que o valor unitário interessa, no caso das mercadorias intracomunitárias, para efeitos de liquidação de IVA?

Quando recebemos a "factura" liquidamos e deduzimos IVA?

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

e) Trabalho numa empresa multinacional, que vende os seus produtos para a Europa Comunitária.

Devido a problemas em controlar as notas de crédito com IVA, optou-se por todas as notas de crédito emitidas por nós, serem sem IVA, ao abrigo da lei. Porém surge um problema ao reportar estes dados na declaração mensal de IVA.

Será que me conseguem aconselhar?

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

f) A empresa onde trabalho, (empresa A) produz cerca de 95% para a comunidade europeia sendo uma dos seus principais clientes a empresa B sediada na Holanda.

No entanto antes da produção há sempre - peças (Amostras), na ordem dos milhares de euros que são enviadas pela empresa A, não para a sede da empresa B, a quem são facturadas mas para as suas agências, algumas delas fora do mercado comum, com IVA liquidado na Alfândega.

Nestas circunstâncias está a empresa (A) - a proceder irregularmente?

Como fazer com o IVA da Alfândega, considerar exportação mesmo sendo facturado ao cliente intracomunitário?

O que efectivamente se passa é que, embora a mercadoria seja remetida de Portugal para países da União Europeia e para países fora do mercado comum, esta mercadoria é sempre facturada a um cliente sediada na Holanda e com número de contribuinte válido.

Ou seja a factura é passada ao cliente Holandês, mas as amostras são entregues no transitário para serem remetidas a países do mercado comum e extracomunitários, conforme indicações expressas nas referidas facturas.

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

g) Gostaria que me fosse esclarecida uma dúvida sobre Operações Triangulares: a dúvida é a seguinte, existe uma empresa multinacional cuja empresa mãe está sediada na Bélgica e a empresa – filial está em Portugal. A empresa que está sediada em Portugal tem clientes espanhóis registados para efectuarem transmissões intracomunitárias.

Caso 1 - A empresa sediada em Portugal vende mercadoria ao cliente espanhol e este vai carregar directamente as mercadorias à Bélgica. Estamos perante uma operação triangular pura?

Caso 2 - Se sim, como é efectuado o registo na declaração de IVA nomeadamente no que respeita ao campo 7 e no que respeita ao anexo I?

Caso 3 - As aquisições efectuadas à Bélgica da mercadoria que vai directamente para os clientes Espanhóis são tributadas como aquisições intracomunitárias, e por isso registadas no campo 10 e 11 da declaração periódica de IVA? A empresa nossa cliente vendeu duas máquinas a um cliente sedado em Barcelona, no entanto essas máquinas foram enviadas para Tenerife (Canárias).

Pergunta-se se esta venda é considerada como transmissão intracomunitária, isenta nos termos do artigo 14.º do RITI.

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

h) Facturei mercadoria a uma empresa moçambicana que exportei directamente para Moçambique. Essa operação está isenta ao abrigo do artigo 14.º, n.º 1, alínea a)?

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

i) Um sujeito passivo de IRC possui uma empresa que realiza vídeos promocionais, e adquire alguns materiais (câmaras de vídeo, cassetes, etc.) nos E.U.A.

Quais os processamentos a realizar em termos de IVA?

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

9 - Casos práticos de aplicação das regras de localização

Enquadramento das seguintes operações para efeito de Imposto sobre o Valor Acrescentado, de operações realizadas por um sujeito passivo de IVA registado em Portugal:

a) Contratação de trabalhos de tradução a um sujeito passivo francês, residente em Paris, para tradução de folhetos publicitários da empresa portuguesa.

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

b) Contratação de um Técnico Oficial de Contas madeirense para lhe prestar serviços de contabilidade em Cascais.

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

c) Locação de um armazém na Suíça.

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

d) Contratação dos serviços de transporte da empresa Lusitana, Lda, com sede no território nacional, para transporte de bens em stock para Espanha.

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

e) Prestação serviços de transporte à empresa “Volant”, com sede na Suíça, para transporte de bens em stock de Portugal para a Suíça,

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

f) Contratação de um trabalho de arquitectura a um arquitecto Espanhol para o projecto do imóvel a construir em Lisboa.

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

g) Débito de despesas suportadas em território nacional relativas a encargos administrativos à empresa mãe situada nos Estados Unidos.

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

h) Prestação de serviços de reparação de uma máquina, que se encontra nas instalações do cliente em Espanha. Factura emitida a um sujeito passivo espanhol.

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

i) Envio de um equipamento de som para reparação em Londres, tendo depois regressado ao território nacional.

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

j) Contratação de um orador espanhol para um seminário a realizar em Portugal.

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

k) Contratação de um orador espanhol para um seminário a realizar em Espanha.

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

l) Transmissão de uma patente a um sujeito passivo Inglês.

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

m) Cedência de pessoal da empresa portuguesa a uma empresa residente na Suíça.

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

n) Locação de uma viatura a uma empresa de rent a car em Espanha.

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

o) Aquisição de bens por internet a um sujeito passivo Holandês, factura emitida por internet.

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

p) Aquisição de um software via internet a um sujeito passivo Brasileiro.

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

q) Aquisição de um site a um sujeito passivo residente nos Estados Unidos.

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

r) Pagamento de comissões a um sujeito passivo Espanhol pela angariação de clientes.

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

s) Pagamento de comissões a um sujeito passivo Suíço pela angariação de clientes.

Enquadramento:

Obrigações do sujeito passivo:

10 – ANEXOS

- Declaração Periódica – Modelo B
- Transmissões Intracomunitárias e Operações Assimiladas - Anexo I
- Anexo à Declaração Periódica – Anexo R
- Anexo L da Declaração Anual/IES

11 – BIBLIOGRAFIA

- Carlos Silva e Elisabete Gomes;

IVA & RITI – Manual Prático Lidel – 2ª Edição; LIDEL (2003)

- Emanuel Vidal Lima;

Imposto sobre o Valor Acrescentado (Impostos Especiais de Consumo) – 7ª Edição;
Porto Editora (1998)

- José Roriz;

Regime Especial do Iva e Impostos Especiais do Consumo – Manual Ctoc (2003)

- Angelina Tibúrcio;

Ética e Deontologia profissional, Relato financeiro e análise de Balanços, IVA-Algumas particularidades; - Manual Ctoc (2001)

- José Roriz;

Aspectos práticos da evolução recente da legislação laboral; Contabilidade-Implicações da publicação do DL 35/05, de 17/02; Localização das Operações Tributáveis em IVA;
Manual CTOC (2005)

- Francisco Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes;

CIVA e Regime Do Iva nas Transacções Intracomunitárias - Anotado e Comentado – 4ª Edição; *Reis dos Livros*(1997)