

OUTUBRO
2024

A localização das prestações de serviços em IVA - artº 6 CIVA

Clotilde Celorico Palma





FICHA TÉCNICA

Título: A localização das prestações de serviços em IVA - artº 6 CIVA

Tipo de formação: SEG: 1824

Autor: Clotilde Celorico Palma

Capa e paginação: DCI - Departamento de Comunicação e Imagem da OCC

© Ordem dos Contabilistas Certificados, 2024

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



PRINCIPAIS ABREVIATURAS UTILIZADAS

Acd	– Acórdão
AT	– Autoridade Tributária e Aduaneira
CE	– Comunidade Europeia
CEE	– Comunidade Económica Europeia
CIVA	– Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Colect.	– Colectânea da Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia
CCTF	– Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal
CTF	– Ciência e Técnica Fiscal
DIVA	– Directiva IVA
DGCI	– Direcção Geral dos Impostos
DS	– Direcção de Serviços
DSCA	– Direcção de Serviços de Concepção e Administração
DSIVA	– Direcção de Serviços do IVA
DL	– Decreto-Lei
DR	– Diário da República
EM	– Estado membro
IEC	– Impostos Especiais sobre o Consumo
Inf.	– Informação
IRC	– Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRS	– Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	– Imposto sobre o Valor Acrescentado
JO	– Jornal Oficial das Comunidades Europeias
LGT	– Lei Geral Tributária
MOSS	– Mini One Stop Shop
NSP	– Não sujeito passivo de IVA
OSS	– One Stop Shop
Prestações de serviços B2B	– Prestações de serviços realizadas entre sujeitos passivos de IVA (business to business)



Prestações de serviços B2C – Prestações de serviços realizadas entre sujeitos passivos de IVA e particulares (business to consumer)

Rec. – Récueil de la Jurisprudence de la Cour de Justice de la Communauté Européenne

PT – Portugal

RITI – Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias

SIVA – Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado

SP – Sujeito passivo

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TICB – Transmissões intracomunitárias de bens

UE – União Europeia

VIES – VAT Information Exchange System

Vol. – Volume



Índice

I - CARACTERÍSTICAS E REGRAS PRINCIPAIS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO	10
1. As características do IVA	10
2. Procedimento de resolução de uma questão em IVA	13
3. Âmbito de aplicação territorial do imposto	15
3.1. Conceito de território nacional	15
3.2. Conceito de território da União Europeia	16
4. Operações sujeitas.....	19
5. Sujeitos passivos do imposto	20
6. Taxas	21
II - A LOCALIZAÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS EM IVA.....	24
1. O que significa localizar uma operação para efeitos de IVA?.....	24
2. As novas regras de localização das prestações de serviços	24
3. Estrutura do artigo 6.º do CIVA.....	28
4. Conceitos relevantes para efeitos de aplicação das regras de localização das operações – Os Regulamentos de aplicação da Directiva IVA e o CIVA	32
4.1 O Código do IVA	32
4.2 O Regulamento n.º 1777/2005	34
4.3 Principais regras do novo Regulamento em matéria de localização das prestações de serviços	36
4.3.1 Aspectos gerais	36
4.3.2 Conceitos de sede, estabelecimento estável, domicílio e residência habitual	37
4.3.3 Determinação da qualidade do destinatário do serviço e da respectiva localização.....	39
4.3.4 Conceito de bens imóveis e de prestações de serviços relacionadas com bens imóveis.....	40
4.3.5 Conceito de locação de meios de transporte.....	43
4.3.6 Conceito de serviços de restauração ou de <i>catering</i>	45
4.3.7 Conceito de acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas ou similares	45
4.3.8 Conceito de serviços de telecomunicações, de rádio e televisão e serviços prestados via electrónica	46
4.4 Algumas questões controvertidas	49
4.4.1 Noção de sujeito passivo no contexto da expressão “prestações de serviços efectuadas a um sujeito passivo”	49



4.5	Determinação do estabelecimento para o qual os serviços são prestados..	49
5.	As regras de localização das prestações de serviços.....	50
5.1	A relevância da correcta qualificação da operação.....	50
5.2	As regras de localização das prestações de serviços previstas no artigo 6.º.....	52
5.3	Regras gerais de localização das prestações de serviços previstas no artigo 6.º.....	55
5.3.1	Regra geral de localização das operações B2B.....	56
5.3.2	Regra geral de localização das operações B2C.....	61
5.3.3	Excepções às regras gerais ou regras especiais de localização das prestações de serviços.....	62
5.3.3.1	Excepções comuns.....	62
5.3.4	Excepções específicas.....	67
5.4	Regras de localização das prestações de serviços previstas no artigo 6.º A.....	93
III -	OBRIGAÇÕES DOS SUJEITOS PASSIVOS DECORRENTES DAS REGRAS DE LOCALIZAÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS.....	104
1.	A declaração recapitulativa.....	104
2.	A declaração periódica.....	109
3.	Nomeação de representante fiscal.....	113
4.	O direito à dedução do IVA suportado no estrangeiro.....	114
5.	Regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de reembolso	115
IV -	REGIME DO BALCÃO ÚNICO.....	118
1.	A necessidade de criação do Regime	118
2.	Regimes em vigor desde 1 de Julho de 2021	124
2.1	Regras gerais.....	124
3.1	Regime especial aplicável aos serviços prestados por sujeitos passivos estabelecidos na UE, mas não no EM de consumo - Regime da União.....	127
3.2	Regime especial aplicável aos serviços prestados por sujeitos passivos não estabelecidos na União Europeia - Regime Extra-União.....	131
3.3	Obrigações genéricas dos sujeitos passivos enquadrados nos regimes especiais.....	134
V.	INTERFACES ELECTRÓNICAS	145
VI.	CONSEQUÊNCIAS DO BREXIT	148
	BIBLIOGRAFIA	153



Principal Legislação aplicável

Em termos legislativos, são, nomeadamente, relevantes para a matéria em apreço os seguintes diplomas:

. Directiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de Dezembro de 2017, que altera a Directiva 2006/112/CE e a Directiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens.

. Directiva IVA – Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (Directiva IVA), relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, com a redacção que lhe foi dada pelas Directivas 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008 e 2017/2455 do Conselho, de 5 de Dezembro de 2017: artigos 31.º e 32.º e 43.º a 59.º C e 358.º a 369.º K.

. Regulamento de Execução do IVA – Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, do Conselho, de 15 de Março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, com a redacção que lhe foi dada pelo Regulamento (UE) n.º 1042/2013, de 7 de Outubro de 2013: artigos 10.º, 11.º, 12.º, 13.º, 17.º, 18.º, 19.º, 20.º, 21.º, 22.º, 25.º, 26.º, 27.º, 28.º e 29.º.

. Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013, do Conselho, de 7 de Outubro de 2013, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011.

. Regulamento de Execução (UE) 2017/2459, do Conselho, de 5 de Dezembro de 2017, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011.

. Regulamento de Execução (UE) 2019/2026, do Conselho, de 21 de Novembro de 2019, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que respeita às entregas de bens ou prestações de serviços facilitadas por interfaces electrónicas e aos regimes especiais aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, e efectuem vendas à distância de bens e determinadas entregas internas de bens.



. Regulamento de Execução (UE) 2020/194, da Comissão, de 12 de Fevereiro de 2020, que estabelece as regras de execução do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho no que respeita aos regimes especiais aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, efectuem vendas à distância de bens e determinadas entregas internas de bens Código do IVA (CIVA) - artigos 1.º, 2.º, 3.º, 4.º, 6.º, 29.º e 30.º

. Decisão (UE) 2020/1109, do Conselho, de 20 de Julho de 2020, que altera as Directivas (UE) 2017/2455 e (UE) 2019/1995 no que diz respeito às datas de transposição e de aplicação em resposta à pandemia COVID-19.

. Regulamento de Execução (UE) 2020/1318, da Comissão, de 22 de Setembro de 2020, que altera os Regulamentos de Execução (UE) 2020/21 e (UE) 2020/194 no que diz respeito às datas de aplicação em resposta à pandemia de COVID-19.

. Regulamento de Execução (UE) 2020/1112, do Conselho, de 20 de Julho de 2020, que altera o Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 no que diz respeito às datas de aplicação em resposta à pandemia COVID-19.

. Regime das Transacções Intracomunitárias de Bens (RITI) – artigo 30.º.

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

. Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de Outubro.

. Lei n.º 47/2020, de 24 de Agosto.

Aconselha-se, ainda, a consulta, na página da Direcção Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira (TAXUD), das Notas Explicativas sobre as regras das prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão, televisão e serviços prestados por via electrónica, que entraram em vigor em 2015, disponíveis em https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_fr.pdf, bem como as notas explicativas sobre o OSS, disponíveis em https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-03/oss_guidelines_en_0.pdf



Sobre o tratamento das prestações de serviços em IVA no contexto do Brexit veja-se NOTICE TO STAKEHOLDERS WITHDRAWAL OF THE UNITED KINGDOM AND EU RULES IN THE FIELD OF VALUE ADDED TAX (VAT) FOR SERVICES, Brussels, 15 June 2020 REV2 – replaces the notice (REV1) dated 27 March 2019, em https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/brexit_files/info_site/vat-services_en.pdf e no Portal das Finanças https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Brexit/IVA/Paginas/default.aspx



I

CARACTERÍSTICAS E REGRAS PRINCIPAIS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

1. As características do IVA

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é um imposto em moda, adoptado por quase duzentos países a nível mundial¹, ultrapassando muito o simples espaço da União Europeia, o que torna a linguagem deste imposto muito universal². Dadas as inegáveis virtudes deste tributo, demonstradas, essencialmente, pelo sucesso da sua aplicação em determinados países, como a França, a então CEE adoptou o IVA como modelo obrigatório de tributação das transacções nos Estados membros³.

Nos países de expressão portuguesa, podemos encontrar este tributo em Moçambique, em Cabo Verde e em Angola, estando a respectiva introdução a ser analisada em São Tomé, Timor, Guiné Bissau (onde já existe um imposto de consumo com algumas adaptações ao IVA) e Brasil (onde actualmente está pendente de apreciação no Congresso uma proposta de reforma dos impostos sobre o consumo).

O IVA é caracterizado, essencialmente, como um imposto indirecto de matriz comunitária plurifásico, que atinge tendencialmente todo o acto de consumo através do método subtractivo indirecto, das facturas, da liquidação e dedução, do crédito de imposto ou sistema dos pagamentos fraccionados.

Incide sobre todas as fases do processo produtivo, do produtor ao retalhista, através do aludido método subtractivo indirecto, e tributa, tendencialmente, todo o acto de consumo, contrariamente aos impostos especiais sobre o consumo, que tributam apenas determinado tipo de consumos, incidindo, em regra, sobre todas as transacções económicas efectuadas a título oneroso.

¹ O embrião deste imposto encontra-se nos impostos sobre o volume de negócios bruto das empresas adoptados no início do séc. XX em alguns países europeus, entre eles a França e a Alemanha.

A concepção do modelo comunitário do IVA, tal como resultou das primeiras Directivas IVA de 1967 e foi depois consagrado na Sexta Directiva de 1977, deve-se Maurice Lauré, inspector de finanças francês, conhecido como o pai deste imposto.

² Por coincidência, escrevi este Manual no Mindelo, em Cabo Verde, onde lecciono IVA cabo-verdiano no Mestrado em Fiscalidade que dirijo em parceria com o Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa e o Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresariais de Cabo Verde.

³ Sobre o processo de harmonização do IVA veja-se, nomeadamente, MÁRIO ALEXANDRE, “*A evolução do sistema comum do IVA, o mecanismo de ‘balcão único’ ou one-stop shop*”, Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto, Almedina, Novembro 2008.



Este método indirecto mais não é do que a técnica da liquidação e dedução do imposto em cada uma das fases do circuito económico, funcionando da forma descrita quando as transacções se processam entre sujeitos passivos do imposto com direito à dedução.

Vejamos o seguinte esquema ilustrativo do que acabamos de referir:

Circuito económico	Compras (1)	Vendas (2)	Taxa (3)	IVA liquidado nas vendas (4)=(3)x(2)	IVA suportado nas compras (5)=(3)x(1)	IVA a entregar ao Estado (6)=(4)-(5)
Fornecedor de matérias primas	-	100	5%	5	-	5
Produtor	100	240	5%	12	5	7
Grossista	240	400	5%	20	12	8
Retalhista	400	620	5%	31	20	11
Total do imposto a pagar ao Estado						31

Uma outra característica muito importante deste imposto consiste no facto de se tratar de um imposto de matriz comunitária, cuja legislação provem de Directivas e Regulamentos da União Europeia (UE) que obrigatoriamente têm que ser adoptados pelos Estados membros (EM)⁴, existindo um sistema comum de IVA em vigor em todos os EM desde 1967 (Primeiras Directivas IVA)⁵, que tem vindo a sofrer diversas alterações desde logo em 1977 com a adopção do segundo sistema comum

⁴ Ambas são directamente aplicáveis. A Directiva necessita de ser transposta na ordem jurídica interna dos EM, ao passo que o Regulamento não, pelo que a partir do momento em que entra em vigor é directamente aplicável como tal na nossa ordem jurídica interna.

⁵ A primeira Directiva é a Directiva 67/227/CEE, do Conselho, de 11 de Abril de 1967, publicada no JO n.º L 71, de 14.3.67. Esta Directiva veio determinar a obrigatoriedade de os Estados membros substituírem os seus sistemas de impostos sobre as transacções pelo modelo IVA, delineando as características básicas do imposto. A segunda Directiva é a Directiva 67/228/CEE, do Conselho, de 11 de Abril de 1967, que instituiu o primeiro sistema comum do IVA na Comunidade Económica Europeia (JO L 71, de 14.03.1967).



do IVA aprovado pela chamada Sexta Directiva IVA⁶, que veio a ser revogada (formalmente, dado que na substância as regras permanecem), pela Directiva IVA⁷.

Por isso, o conhecimento das regras deste imposto implica, principalmente, o conhecimento das regras da Directiva IVA que contém actualmente o sistema comum do IVA aplicável e do Regulamento de aplicação desta Directiva, particularmente relevante para a matéria da localização das prestações de serviços, tal como iremos analisar⁸.

Apesar de termos um sistema harmonizado, podemos distinguir três graus de harmonização: (i) Zonas de forte harmonização, onde a margem de manobra dos EM é bastante reduzida, como é o caso das regras de incidência real ou objectiva (operações sujeitas), de incidência pessoal ou subjectiva (sujeitos passivos), de localização das operações, das isenções e do valor tributável; (ii) Zonas de harmonização intermédia, nas quais existe uma certa margem de manobra por parte dos EM, v.g, regras relativas às taxas⁹ e ao exercício do direito à dedução¹⁰; e, (iii) Zonas de pouca ou nenhuma harmonização, como as matérias relativas às obrigações e às infracções.

Por outro lado, existem várias diferenças entre os regimes do IVA dos EM, decorrentes, desde logo, de opções permitidas pelas regras do Direito da União Europeia, mas também de derrogações, infracções e distintas interpretações (ainda que haja uma correcta transposição das regras do Direito da União Europeia).

Com efeito, o segundo sistema comum do IVA, instituído pela Sexta Directiva e actualmente constante da Directiva IVA, está longe de se encontrar uniformizado ou totalmente harmonizado, não obstante este imposto se tratar do tributo mais harmonizado a nível comunitário. A concessão de

⁶ Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, publicada no JO n.º L 145, de 13.6.77.

⁷ Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, publicada no JO n.º L 347, de 11 de Dezembro de 2006. Essencialmente, esta Directiva veio reformular o texto da Sexta Directiva (trata-se de uma reformulação basicamente formal, atendendo ao facto de o seu texto se encontrar excessivamente denso, dadas as sucessivas alterações que lhe foram introduzidas desde a sua aprovação). Com a reformulação passou a ter 414 artigos (a Sexta Directiva tinha 53). Poderemos passar a designar a “nova” Directiva, abreviadamente, como Directiva IVA (a directiva base do sistema comum vigente), designação a que aderimos desde já no presente estudo. Em conformidade com os considerandos 1 e 3 da Directiva IVA, a reformulação da Sexta Directiva era necessária a fim de apresentar todas as disposições aplicáveis de forma clara e racional numa estrutura e redação adaptadas, sem introduzir, em princípio, alterações substanciais.

⁸ Para uma correcta aplicação das regras do Direito da União Europeia e em particular das regras de localização das prestações de serviços, é imprescindível a consulta do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, do Conselho, de 15 de Março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Directiva IVA, revogando o Regulamento (CE) n.º 1777/2005, do Conselho, de 17 de Outubro de 2005 (JO L 77/1 de 23.3.2011). Sobre este Regulamento veja-se CLOTILDE CELORICO PALMA e RUI LAIRES, “O novo Regulamento de execução da Directiva IVA e a localização das prestações de serviços”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 4, Ano IV, Março de 2012.

⁹ De acordo com o disposto nos artigos 96.º, 97.º, 98.º e 99.º da Directiva IVA, os Estados membros podem ter duas taxas reduzidas do imposto, com um montante mínimo de 5% e uma taxa normal, variável entre 15% a 25%. Os Estados membros só podem aplicar taxas reduzidas do imposto aos bens e serviços constantes do Anexo III da Directiva IVA. Sobre as taxas veja-se CLOTILDE CELORICO PALMA, “A Proposta de Orçamento do Estado para 2012 e as taxas do IVA”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV, n.º 3, Novembro/2011.

¹⁰ Estas regras não estão devidamente harmonizadas. Há aspectos que permanecem por harmonizar, por exemplo, as despesas excluídas do direito à dedução, nos termos do estatuído, entre nós, no artigo 21.º do CIVA.



determinadas opções, por exemplo em matéria de isenções (veja-se, nomeadamente, o caso da tributação em IVA das transmissões de imóveis) e de taxas, é um exemplo do que acabámos de referir. Todavia, mesmo em aspectos que, em princípio, se encontram harmonizados, poderá verificar-se uma aplicação prática dissonante nos diversos EM, derivada de uma distinta interpretação das regras do Direito da UE.

2. Procedimento de resolução de uma questão em IVA

É importante termos a noção de qual é o papel das regras de localização neste imposto. O que significa localizar uma operação para efeitos de IVA? E como proceder para o efeito? Qual o interesse da localização das operações em sede de IVA?

Para o efeito, necessitamos compreender em que contexto nos surge o problema da localização das operações.

Regra geral, para efeitos deste imposto os principais passos a seguir para resolvermos uma questão poderão resumir-se da seguinte forma:

- a) Qualificação da operação – é o primeiro passo a dar e, por vezes, o mais difícil. Temos que ter presente o facto de em sede de IVA existir uma linguagem muito específica. Em regra, prevalece o sentido económico dos factos. Encontramos alguns conceitos específicos, tais como, por ex., para efeitos de localização das operações, como iremos ver adiante. Iremos também verificar que em sede deste imposto temos um conceito específico de território da União Europeia e de países terceiros e territórios terceiros. Assim, contrariamente ao que poderíamos à primeira vista pensar, quando estamos perante transacções de bens entre um comerciante português e um comerciante das Canárias, as operações em causa não são transacções de bens intra-UE mas sim importações e exportações.

Mas existem outros conceitos específicos, como o conceito de organismo sem finalidade lucrativa, consagrado no artigo 10.º do Código, utilizável para efeitos da concessão de isenções previstas no respectivo artigo 9.º. Assim, nomeadamente, uma cooperativa não é um organismo sem finalidade lucrativa para efeitos do Código do IVA, pelo simples facto de vir definida enquanto tal no Código Cooperativo. De facto, para se tratar de um organismo sem finalidade lucrativa devem encontrar-se preenchidos todos os requisitos cumulativos previstos para o efeito no artigo 10.º do Código do IVA¹¹. Outro exemplo é o da definição de facturas. Para efeitos de IVA apenas são considerados

¹¹ Todos os artigos sem indicação de fonte mencionados neste Manual dizem respeito ao Código do IVA.



como tal, regra geral, os documentos que têm todos os requisitos previstos no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA¹².

Noutras situações a dificuldade consiste, na ausência de um conceito específico atribuído pelo legislador, em saber que realidades se encontram abrangidas no mesmo. É certo que, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT), sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem estes ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei. Por outro lado, o n.º 3 da referida disposição legal acrescenta que, no caso de persistir a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, se deve atender à substância económica dos factos.

Note-se que a relevância de uma adequada qualificação das operações reside, basicamente, no facto de existirem regras distintas relativamente à localização das operações, exigibilidade do imposto e taxas, podendo, assim, uma errada qualificação induzir a uma incorrecta localização e, conseqüentemente, a um errado tratamento;

- b) Incidência objectiva – As regras de incidência objectiva dizem-nos quais as operações sujeitas a IVA, definindo determinados requisitos. Neste âmbito importa verificar se as nossas operações se qualificam face ao Código como sujeitas a imposto (artigos 1.º, 3.º, 4.º e 5.º);
- c) Incidência subjectiva – As normas de incidência subjectiva respondem-nos à questão de saber quem é sujeito passivo do imposto pela prática de determinadas operações (artigo 2.º). Passado o “teste” das normas de incidência objectiva e subjectiva, temos em mãos operações tributáveis. Resta-nos agora saber se estas nossas operações são ou não tributáveis em território nacional e aqui é que se suscita a problemática da localização;
- d) Localização – Estas regras respondem-nos à dúvida de saber se a nossa operação é tributável ou não em território nacional (artigos 6.º e 6.º A). Da sua leitura “apenas” ficaremos a saber se a operação é ou não tributável cá. Não podendo nós nunca, com base no artigo 6.º do CIVA, afirmar que uma operação se localiza noutro país¹³;

¹² Note-se, contudo, que de acordo com a jurisprudência assente do TJUE não é necessário que todos os requisitos se verifiquem para que um documento seja aceite pelas Administrações Fiscais como factura válida para efeitos de IVA, desde que o sujeito passivo não esteja de má-fé e os objectivos da correcta liquidação e arrecadação do IVA se encontrem devidamente assegurados, o que só é verificável, naturalmente, numa análise casuística. Sobre esta matéria veja-se CLOTILDE CELORICO PALMA, “Comentário ao Acórdão do TJUE de 15 de Setembro de 2016, Processo C-516/14, Caso Barlis – A Administração Tributária mais papista que o Papa”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º3, ano IX.3.16.

¹³ Para o efeito tem obrigatoriamente que se consultar a legislação do IVA vigente nesse país.



- e) Isenções – Após localizarmos a nossa operação tributável em Portugal, importa apurar se é ou não efectivamente tributada (artigos 9.º a 15.º)¹⁴;
- f) Determinação do valor tributável – Caso se conclua que a operação é tributada, vamos apurar qual o valor sobre o qual vai incidir o imposto (artigos 16.º e 17.º);
- g) Taxas – Determinado o valor tributável e localizada a operação, teremos que liquidar o IVA a uma das três taxas previstas no artigo 18.º, consoante a mesma se localize no Continente ou na Madeira ou nos Açores;
- h) Direito à dedução – De forma a fazer o cálculo do IVA a entregar ou a receber do Estado, iremos aplicar as regras relativas ao direito à dedução constantes dos artigos 19.º a 26.º;
- i) Obrigações dos contribuintes – Encontram-se dispersas por várias normas do CIVA podendo distinguir-se em obrigações declarativas, de pagamento, de facturação, contabilísticas e de conservação de documentos.

Isto é, a localização das operações é uma tarefa que nos surge no meio da “grande floresta” que é o IVA, como uma questão intermédia, depois de concluirmos que a operação é tributável, para sabermos se, em princípio, no caso de ser localizada em território português, vamos ou não liquidar IVA, etc¹⁵.

3. Âmbito de aplicação territorial do imposto

Para efeitos de aplicação das regras do IVA, designadamente, tendo em consideração uma correcta qualificação das nossas operações, há que determinar previamente o âmbito de aplicação do imposto em termos territoriais.

3.1. Conceito de território nacional

Em sede de IVA o conceito de território nacional equivale ao que consta do artigo 5.º da Constituição da República Portuguesa, isto é, em termos práticos, o sistema comum do IVA é aplicável

¹⁴ Note-se que uma operação isenta é uma operação sujeita ainda que isenta de imposto. Esta qualificação tem relevantes efeitos práticos. Veja-se, por exemplo o disposto no n.º 30 do artigo 9.º do CIVA, que determina que estão isentas de IVA as operações sujeitas a Imposto Municipal sobre as Transmissões onerosas de Imóveis.

¹⁵ Note-se que é muito importante termos em mente os diversos passos para resolvermos uma questão em IVA, nomeadamente, para apormos correctamente na factura o motivo da não liquidação de IVA, conforme o exigido no artigo 36.º, n.º5, do CIVA. Uma coisa é não liquidarmos IVA devido à operação não ser sujeita, outra não liquidarmos IVA na factura devido a não sermos sujeitos passivos, ao facto de a operação não ser cá localizada ou ser isenta...



nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, contrariamente ao que sucedeu com outros EM, que retiraram alguns territórios da aplicação do sistema comum do IVA, como iremos verificar¹⁶.

3.2. Conceito de território da União Europeia

Para efeitos de IVA temos um conceito especial de território da União Europeia, não coincidente com o constante do artigo 349.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). Com efeito, temos, por um lado, territórios que pertencem à União Europeia mas que para efeitos de IVA estão excluídos e países que não pertencem à União Europeia mas que para efeitos de IVA são incluídos.

Relativamente aos territórios que são excluídos da aplicação do sistema comum do IVA, o nosso Código faz uma distinção entre territórios terceiros e países terceiros. A razão desta distinção assenta em motivos aduaneiros. Enquanto os primeiros são considerados como pertencendo à União Europeia para efeitos aduaneiros mas não para efeitos fiscais (estão incluídos na união aduaneira), os segundos não pertencem à União Europeia quer para efeitos aduaneiros quer para efeitos fiscais (não estão incluídos na união aduaneira). Ou seja, para efeitos de aplicação das regras do IVA esta distinção não tem relevância, apenas para fins aduaneiros. A diferenciação, para este efeito, entre países terceiros e territórios terceiros, é irrelevante. Quando se utiliza a expressão “*fora da Comunidade*” este conceito abrange quer os países terceiros, quer os territórios terceiros.

Assim, são considerados como país terceiro nos termos do disposto no artigo 1.º, n.º 2, alínea c), do Código:

- Os países não pertencentes à União Europeia;
- A Ilha de Helgoland e o território de Busigen, da República Federal da Alemanha;
- Ceuta e Melilha, do Reino de Espanha;
- Livigno, da República Italiana¹⁷.

Por sua vez, são considerados como território terceiro de acordo com o previsto no artigo 1.º, n.º 2, alínea d), do Código:

¹⁶ Com efeito, nas Regiões Autónomas não há qualquer especificidade em termos de IVA, à exceção de algumas questões pontuais relacionadas com o estatuto de ultraperiféricidade e os custos de insularidade subjacentes. Encontra-se nesta situação a negociação, aquando da Adesão, da aplicação de taxas mais reduzidas do imposto nestas Regiões. Por outro lado, temos também consagradas algumas isenções específicas, como, por ex., relativas a transportes de pessoas e de mercadorias (artigo 14.º, n.º 1, alíneas r) e t) e n.º 4, do Código).

¹⁷ Redação da Lei n.º 49/2020, de 24 de Agosto.



- Ilhas Canárias, do Reino de Espanha;
- Departamentos Ultramarinos, da República Francesa (isto é, Martinica, Guadalupe, Reunião e Guiana Francesa);
- Monte Atos, da República Helénica;
- Ilhas Anglo-Normandas, do Reino Unido da Grã Bretanha e da Irlanda do Norte;
- Ilhas Aland, da República da Finlândia;
- Campione d'Itália e águas nacionais do Lago de Lugano, da República Italiana¹⁸.

Isto significa, em termos práticos, que as operações realizadas entre sujeitos passivos portugueses e estes territórios se qualificam como importações e/ou exportações e não como operações intra-UE.

Finalmente, no artigo 1.º, n.º 4, do Código, determina-se que as operações efectuadas a partir de ou com destino a, Principado do Mónaco, Ilha de Man e zonas de soberania do Reino Unido de Akrotiri e Dhekelia, consideram-se efectuadas a partir de ou com destino, respectivamente, à República Francesa, ao Reino Unido da Grã Bretanha e da Irlanda do Norte e à República de Chipre.

Isto significa, em termos práticos, que as operações realizadas entre sujeitos passivos portugueses e estes territórios se qualificam como operações intra-UE e não como importações e/ou exportações.

Dito isto concluímos que, para efeitos de IVA, a UE e o território da UE não equivale rigorosamente à totalidade dos territórios dos 27 EM¹⁹, sendo constituído por:

ALEMANHA - excepto Busingen e Ilha de Helgoland

ÁUSTRIA

BÉLGICA

BULGÁRIA

CHIPRE – excepto zonas onde a República do Chipre não exerce controlo efectivo, isto é, a República Turca do Chipre do Norte

CROÁCIA

DINAMARCA – excepto Gronelândia e Ilhas Faroé

¹⁸ Redação da Lei n.º 49/2020, de 24 de Agosto.

¹⁹ Sobre o Brexit veja-se o Ofício Circulado n.º 30229/2020, de 31 de Dezembro, IVA - preparação para o BREXIT.



ESLOVÁQUIA

ESLOVÉNIA

ESPANHA – excepto Canárias, Ceuta e Melilha

ESTÓNIA

FINLÂNDIA – excepto Ilhas Aland

FRANÇA – excepto Guadalupe, Guiana Francesa, Ilhas Clipperton, Mayotte, Martinica, Nova Caledónia, Polinésia Francesa, Reunião, Saint Barthélemy, Saint Martin, Saint Pierre et Miquelon, Terras austrais e antárquicas francesas, Wallis e Futuna

GRÉCIA – excepto Monte Atos

HUNGRIA

IRLANDA

ITÁLIA – excepto as águas nacionais do Lago Lugano, Campione de Itália e Livigno

LETÓNIA

LITUÂNIA

LUXEMBURGO

MALTA

PAÍSES BAIXOS – excepto Aruba e Antilhas Holandesas ou Países Baixos do Caribe

POLÓNIA

PORTUGAL

REPUBLICA CHECA

ROMÉNIA

SUÉCIA

Por outro lado, como vimos, consideram-se países terceiros, para efeitos de IVA, os seguintes territórios:

(i) Países que não pertencem à UE

Exemplos: EUA, Angola, Andorra, Vaticano, São Marino, Suíça

(ii) Territórios de EM da UE, mas dela não fazendo parte:

DINAMARCA – Gronelândia - Ilhas Faroé

FRANÇA – Mayotte – Nova Caledónia – Polinésia Francesa - Saint Barthélemy - Saint Pierre et Miquelon - Terras austrais e antárquicas francesas - Wallis e Futuna

PAÍSES BAIXOS – Aruba – Curaçao – São Martinho – Bonaire – Saba e Santo Eustáquio

REINO UNIDO – Anguilla – Bermudas – Geórgia do Sul e Ilhas Sandwich - Ilhas Caimão - Ilhas Falkland - Ilhas Montserrat - Ilhas Pitcaim - Ilhas de Santa Helena, Ascensão e Tristão da Cunha - Ilhas



Turk e Caicos - Ilhas Virgens - Territórios britânicos no Antártico e Territórios britânicos no Oceano Índico

(iii) Territórios de EM que fazem parte da UE, mas que não integram a União Aduaneira e onde não se aplica o IVA comunitário

ALEMANHA – Busingen e Ilha de Helgoland

ESPANHA – Ceuta e Melilha

ITÁLIA – Águas nacionais do Lago Lugano – Campione de Itália e Livigno

(iv) Territórios terceiros

Para este efeito, consideram-se os territórios de EM que integram a União Aduaneira, mas onde não se aplica o IVA da UE

ESPANHA – Canárias

FRANÇA – Guadalupe – Guiana Francesa – Martinica – Reunião e Saint Martin²⁰

GRÉCIA – Monte Atos

FINLÂNDIA – Ilhas Aland

4. Operações sujeitas

Relembremos, de forma sumária, que, de acordo com o disposto no artigo 1.º, n.º 1, estão sujeitas a IVA:

a) As transmissões de bens e as prestações de serviços:

– Efectuadas no território nacional, isto é, **localizadas no território nacional de acordo com as regras previstas no artigo 6.º do CIVA;**

– A título oneroso;

– Por um sujeito passivo agindo como tal – Isto é, caso estas operações não sejam efectuadas por um sujeito passivo que não age em tal qualidade, estamos no âmbito de actividades privadas não tributadas, bem como no caso de as operações serem efectuadas por um particular;

b) As operações intra-UE;

c) As importações de bens.

²⁰ Territórios referidos no artigo 349.º e no n.º 1 do artigo 355.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia - artigo 1.º, n.º 2, d), do CIVA.



5. Sujeitos passivos do imposto

Igualmente de forma muito sumária, lembremos que, de acordo com as regras gerais de incidência subjectiva constantes do artigo 2.º, os sujeitos passivos do IVA são as pessoas singulares ou colectivas que:

- a) Exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e das profissões livres, de modo independente e habitual (artigo 2.º, n.º 1, alínea a));
- b) De modo independente, pratiquem uma só operação, enquadrável numa das referidas actividades, sejam ou não estas exercidas no território nacional (artigo 2.º, n.º 1, alínea a));
- c) Pratiquem uma só operação sujeita a IRS ou IRC (artigo 2.º, n.º 1, alínea a));
- d) Realizem importações de bens (artigo 2.º, n.º 1, alínea b));
- e) Mencionem indevidamente IVA em factura (artigo 2.º, n.º 1, alínea c));
- f) Efectuem operações intra-UE (artigo 2.º, n.º 1, alínea d)).

Temos ainda situações em que o adquirente dos serviços ou dos bens se torna sujeito passivo do imposto pela respectiva aquisição. São as denominadas situações de *reverse charge*, reversão da dívida tributária ou inversão da sujeição ou do sujeito passivo, ou seja, nestes casos a dívida reverte do prestador de serviços para o adquirente. Sendo o adquirente o sujeito passivo do imposto, deverá proceder, em conformidade, à liquidação do imposto, sendo-lhe atribuído o direito à dedução do IVA pago pela aquisição dos serviços, nos termos do disposto no artigo 19.º, n.º 1, alíneas c) e d)²¹.

Assim, são também sujeitos passivos do imposto:

- a) **As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, pela aquisição dos serviços abrangidos pela alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º, quando os respectivos prestadores não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados (artigo 2.º, n.º 1, alínea e));**
- b) Os adquirentes de transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas no território nacional por sujeitos passivos que aqui não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio, nem disponham de representante nos termos do artigo 30.º do CIVA (artigo 2.º, n.º 1, alínea g));

²¹ Veja-se sobre o assunto CLOTILDE CELORICO PALMA, “A proposta de Directiva sobre a aplicação de um sistema de *reverse charge*”, *Revista TOC* n.º118, Janeiro 2010, e “IVA – Sobre as propostas de aplicação de um mecanismo generalizado de *reverse charge*”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 1, n.º3, Inverno 2008.



- c) As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, que sejam adquirentes dos bens indicados no n.º 4 do artigo 6.º, nas condições aí previstas, desde que os respectivos transmitentes não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual as transmissões são efectuadas (artigo 2.º, n.º 1, alínea h));
- d) As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, que, no território nacional, sejam adquirentes dos bens ou dos serviços mencionados no anexo E ao Código do IVA e tenham direito à dedução total ou parcial do imposto, desde que os respectivos transmitentes ou prestadores sejam sujeitos passivos do imposto (artigo 2.º, n.º 1, alínea i));
- e) Os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmem o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada (artigo 2.º, n.º 1, alínea j));²²
- f) As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmem o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de prestações de serviços que tenham por objecto direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou unidades de redução de emissões de gases com efeito de estufa, aos quais se refere o Decreto-Lei n.º 233/2004, de 14 de Dezembro (artigo 2.º, n.º 1, alínea l))²³.

6. Taxas

É importante neste Manual falarmos das taxas uma vez que, como iremos verificar, uma das questões importantes no nosso país é a de sabermos, quando temos operações realizadas entre o Continente e as Ilhas ou entre as Ilhas, qual a taxa do IVA que se deve aplicar, dado termos um sistema tripartido de taxas. Para o efeito, como iremos analisar, temos primeiro que proceder à localização das operações nos termos do disposto no artigo 6.º do CIVA, feitas as devidas adaptações, no Continente ou nas Ilhas. A taxa do IVA aplicável nas Regiões Autónomas calcula-se por aplicação das regras do artigo 6.º, feitas as devidas adaptações (artigo 1.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto).

²² Esta alínea foi aditada pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, que veio aprovar o regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a imóveis. Sobre este regime veja-se o Ofício-circulado n.º 30 100/2007, de 28 de Março, da DSIVA (IVA-Serviços de construção civil).

²³ Esta alínea foi aditada pela Lei n.º 3-B/2020, de 28 de Abril, que aprovou o Orçamento do Estado para 2010 e representa a transposição da Directiva 2010/23/EU, do Conselho, de 16 de Março de 2010, que veio permitir a aplicação temporária de um sistema de autoliquidação, a fim de combater a fraude relacionada com a troca de licenças de emissão de gases com efeito de estufa (licenças de emissão de CO2).



Com efeito, as nossas taxas do IVA estão previstas no artigo 18.º, sendo distintas no Continente e nas Ilhas. A possibilidade de aplicar taxas do IVA mais reduzidas do IVA nas Regiões Autónomas foi objecto de negociação aquando da adesão de Portugal à então Comunidade Económica Europeia, atendendo, essencialmente, aos custos de insularidade. Este direito foi consagrado, com inequívoco carácter de generalidade, no Tratado de Adesão da República Portuguesa à CEE (Adenda 4 Anexo II, V, 2) e foi expressamente consagrada na Sexta Directiva do IVA, com carácter definitivo, através da introdução de um n.º 6 ao artigo 12.º, a que actualmente corresponde o artigo 105.º da Directiva IVA. Foi então determinado, através dos n.ºs 2 e 3 do artigo 32.º da Lei n.º 2-B/85, de 2 de Fevereiro, que as taxas de IVA aplicáveis nestas Regiões poderiam ser 30% mais baixas do que as aplicáveis no Continente.

Posteriormente, com a aprovação da nova Lei das Finanças Regionais, o aludido limiar passou para 20%²⁴.

As taxas aplicáveis no Continente são as seguintes (artigo 18.º, n.º 1):

- Taxa normal – 23%;²⁵
- Taxa intermédia – 13% (importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da Lista II anexa ao CIVA);
- Taxa reduzida – 6% (importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da Lista I anexa ao CIVA).

As taxas aplicáveis na Região Autónoma dos Açores são as seguintes (artigo 18.º, n.º 3)²⁶:

- Taxa normal – 16%;
- Taxa intermédia – 9%;
- Taxa reduzida – 4%.

²⁴ Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro. De acordo com o estatuído no respectivo artigo 59.º, n.º2, “*As Assembleias Legislativas das regiões autónomas podem ainda, nos termos da lei, diminuir as taxas nacionais do IRS, do IRC e do IVA, até ao limite de 20 %, e dos impostos especiais de consumo, de acordo com a legislação em vigor*”.

²⁵ A última descida na taxa normal do IVA ocorreu em 1 de Julho de 2008, através da Lei n.º 26 A/2008, de 27 de Junho, tendo esta descido de 21% para 20%. Seguidamente, a Lei 12-A/2010, de 30 de Junho, aumentou as taxas do IVA em um ponto percentual e através da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011, a taxa normal aumentou de 21% para 23%.

²⁶ As taxas de 18%, 10% e 5% entraram em vigor a 1 de Janeiro de 2014 e foram aprovadas pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2014. Antes eram de 16%, 9% e 4%. As taxa, que vigoram desde 30 de Setembro de 2015, foram aprovadas pela Lei n.º 63-A/2015, de 30 de Junho. A partir de 1 de Julho de 2021 (Decreto Legislativo Regional n.º 15-A/2021/A, de 23.04. 2021), a taxa normal voltou novamente para 16%.



As taxas aplicáveis na Região Autónoma da Madeira são as seguintes (artigo 18.º, n.º 3):

- Taxa normal – 22%;
- Taxa intermédia – 12%;
- Taxa reduzida – 5%.

Regista-se que as taxas das Regiões Autónomas sempre foram fixadas nos mesmos montantes, tendo as taxas aplicadas na Região Autónoma da Madeira sido alteradas a partir de 1 de Abril de 2012, em sequência do Plano de Assistência Financeira.

Doutrina

Sobre a questão das alterações das taxas e suas implicações no tempo, vejam-se os Ofícios Circulados n.º 30121/2010, de 31 de Dezembro, n.º 30118/2010, de 30 de Junho, n.º 30104, de 27 de Junho de 2008, n.º 30104, de 27 de Julho de 2008, n.º 30078/2005, de 24 de Junho, n.º 30 051, de 31 de Maio de 2002, todos da DSIVA, e n.º 30 052/2002, de 27 de Junho, da DGCI. Sobre em particular a alteração das taxas nos Açores vejam-se os Ofícios Circulados n.ºs 30237/2021, de 22 de Junho, IVA - alteração das taxas aplicáveis às operações que se considerem efectuadas na Região Autónoma dos Açores, 30171, de 30 de Junho de 2015 – IVA –alteração das taxas aplicáveis às operações que se considerem efectuadas na Região Autónoma dos Açores e 30157/2014, de 29 de Janeiro, do Gabinete do SDG do IVA – IVA – Alteração das taxas aplicáveis às operações que se considerem efectuadas na Região Autónoma dos Açores.



II

A LOCALIZAÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS EM IVA

1. O que significa localizar uma operação para efeitos de IVA?

Podemos distinguir regras de localização das operações internas – transmissões de bens e prestações de serviços – previstas no artigo 6.º do Código do IVA e regras de localização das operações internacionais – operações de importação e/ou exportação e operações intra-UE, previstas no artigo 8.º do RITI e nos demais casos igualmente no artigo 6.º do CIVA.

As regras de localização das operações internas distinguem-se em regras relativas às transmissões de bens e regras relativas às prestações de serviços e estão concentradas no artigo 6.º do CIVA.

2. As novas regras de localização das prestações de serviços

De acordo com os últimos programas aprovados pela Comissão em matéria de IVA, abandonou-se há muito a ideia de a curto prazo se passar a um princípio de tributação na origem nas transacções no interior da União Europeia²⁷, vindo-se sucessivamente a privilegiar a modernização e simplificação do sistema comum do IVA, assumindo neste contexto as regras de localização das prestações de serviços um papel relevante.

Desde logo na sua Comunicação de 2003²⁸, a Comissão salientara ser pouco provável que, num futuro próximo, se pudesse progredir significativamente no sentido da passagem ao regime de tributação no país de origem, pelo que, a curto prazo, a estratégia deveria centralizar-se em quatro objectivos essenciais, a saber: simplificação e modernização das regras existentes, aplicação mais uniforme das disposições actuais e nova execução da cooperação administrativa. Neste contexto, no tocante às acções

²⁷ Sobre o processo de harmonização do IVA veja-se, nomeadamente, CLOTILDE CELORICO PALMA, “A harmonização comunitária do Imposto sobre o Valor Acrescentado: Quo Vadis?”, *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 5, Setembro 2005, Separata, e RITA LA FERIA, *The EU VAT System and the Internal Market*, Doctoral Series 16, IBFD-Academic Council, 16, 2009, pp. 1-88. Sobre o Plano de Acção da Reforma deste imposto veja-se CLOTILDE CELORICO PALMA, “A Comunicação da Comissão Europeia relativa a um Plano de Acção sobre o IVA”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* n.º1, IX, Setembro 2016.

²⁸ “Estratégia para melhorar o funcionamento do sistema do IVA no mercado interno”, COM (2003) 348 final, de 7 de Junho de 2000.



concretas a adoptar, a Comissão vinha apontado, essencialmente, para os efeitos que ora nos ocupam, a simplificação administrativa, a alteração das regras de localização de certas prestações de serviços indicando uma mudança da tributação do local do prestador para o local do destinatário e a alteração das regras de localização de certas transmissões de bens.

Ora, no tocante às prestações de serviços, de acordo com a Comissão, foi entendido que as alterações deveriam convergir no sentido da respectiva tributação no local onde ocorre o acto de consumo, definido, por excelência, com recurso aos conceitos de sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador ou do adquirente, conceitos estes que não constam da Directiva IVA nem tão pouco do CIVA, constando sim, como iremos ver, do Regulamento de Execução n.º 288/2011.

A 29 de Outubro de 2004, a Comissão apresentou um Pacote composto por duas propostas de directiva e um regulamento, relativos ao reembolso do imposto, ao mecanismo do “balcão único” e ao direito à dedução²⁹ e a 20 de Julho de 2005 apresentou uma proposta de directiva relativa à localização das prestações de serviços B2C³⁰.

O Pacote, conhecido por Pacote IVA, foi aprovado a 12 de Fevereiro de 2008, sendo constituído por três elementos, a saber: a Directiva 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, a Directiva 2008/9/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, e o Regulamento (CE) n.º 143/2008, de 12 de Fevereiro³¹.

Temos, então uma Directiva relativa a novas regras de localização das prestações de serviços, uma Directiva relativa ao reembolso de IVA a sujeitos passivos de IVA de um Estado membro não estabelecidos no Estado membro de localização das operações e um Regulamento relativo à cooperação administrativa e à troca de informações nestes domínios e que vem instituir, a partir de 1 de Janeiro de 2015, um novo mecanismo de mini balcão único para os serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e de comércio electrónico³².

A grande maioria das novas regras sobre localização das prestações de serviços entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2010. Contudo, houve regras que entraram em vigor a 1 de Janeiro de 2011, outras entraram em vigor a 1 de Janeiro de 2013 e outras a partir de 1 de Janeiro de 2015³³.

²⁹ COM (2004) 728 final.

³⁰ COM (2005) 334 F.

³¹ Todos publicados no JO L 44 de 20 de Fevereiro de 2008.

³² Neste ponto seguimos de perto o nosso artigo sobre as novas regras de localização das prestações de serviços, “O Pacote IVA – novas regras de localização das prestações de serviços”, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas* n.º 97, Abril 2008. Sobre estas regras veja-se também RUI LAIRES, *A Incidência e os Critérios de Territorialidade do IVA*, Almedina, Coimbra, Outubro 2008, e *IVA – A Localização das Prestações de Serviços após 1 de Janeiro de 2010*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 208, Janeiro 2010.

³³ A partir de 1 de Janeiro de 2011 houve uma alteração parcial da regra de localização das prestações de serviços de carácter cultural, artístico, desportivo, científico, educativo, recreativo e similares, quando o destinatário dos serviços for um sujeito passivo do imposto (B2B), passando essa regra de localização a abranger apenas os serviços de acesso a essas manifestações. A partir de 1 de Janeiro de 2013, entraram em vigor novas regras para a locação de meios de transporte (excepto de curta duração) quando o destinatário não for um sujeito passivo (B2C), passando a ser localizada, em geral, no lugar de residência



As novas regras foram entre nós transpostas através do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, e do Decreto-Lei n.º 134/2010, de 27 de Dezembro, tendo sido emitidos os Ofícios Circulados n.º 30115/2009, de 29 de Dezembro de 2009, da DSIVA (novas regras de localização), n.º 30113/2009, de 20 de Outubro de 2009, da DSIVA (declaração recapitulativa) e n.º 30112/2009, de 20 de Outubro de 2009, da DSIVA (novo modelo declaração periódica).

De acordo com as novas regras gerais de localização introduzidas a 1 de Janeiro de 2010, as operações efectuadas entre sujeitos passivos do imposto (operações “B2B”) passaram a ser localizadas onde ocorre o consumo, i.e., no local onde o adquirente dos serviços tem sede, estabelecimento estável ou domicílio (alteração da regra geral de localização das prestações de serviços da origem para o destino)³⁴.

Para operações efectuadas entre sujeitos passivos do imposto e particulares (operações “B2C”), a regra geral de localização continuou a ser a mesma que, entre nós, até 31 de Dezembro de 2009, constava do n.º 4 do artigo 6.º do CIVA, i.e., o local da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador (manutenção da regra geral de localização das prestações de serviços na origem).

Coexiste depois, como é sabido, um conjunto de excepções que contemplam regras específicas de localização de certas prestações de serviços, embora tal conjunto de excepções seja menor que o anterior.

As regras de localização das prestações de serviços previstas no artigo 6.º, são, em sede deste tributo, uma das matérias de mais difícil resolução, embora a partir de 1 de Janeiro de 2010 se tenha facilitado tal tarefa, mercê das alterações então introduzidas³⁵. Bastará, neste contexto, lembrar que o nosso artigo 6.º, até 31 de Dezembro de 2009, dedicava dezoito dos seus vinte e três números às regras de localização das prestações de serviços, tornando-se, na maior parte das vezes, uma disposição de difícil apreensão dado o conjunto de regras que comportava. Com efeito, de acordo com a estrutura deste artigo, previa-se uma regra geral de localização das prestações de serviços no respectivo n.º 4,

dos destinatários dos serviços, ou, se forem barcos de recreio, no lugar em que estes forem colocados à disposição, se o mesmo coincidir com o lugar em que o locador está estabelecido.

A partir de 1 de Janeiro de 2015, as prestações de serviços B2C de telecomunicações, radiodifusão, televisão e serviços por via electrónica, passaram a localizar-se no lugar de residência dos destinatários dos serviços e o sistema de “balcão electrónico único” para cumprimento de obrigações declarativas e de pagamento generalizou-se a operadores da UE não registados no Estado membro de localização da operação. Entre aquela data e 1 de Janeiro de 2019, acordou-se num esquema progressivo de repartição de receita: o Estado membro de estabelecimento do prestador irá reter 30% da receita de 1 de Janeiro de 2015 até 31 de Dezembro de 2016, 15% de 1 de Janeiro de 2017 a 31 de Dezembro de 2018, e 0% de 1 de Janeiro de 2019 em diante.

³⁴ Sobre as novas regras de localização das prestações de serviços veja-se CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, 6ª Edição, Setembro 2016, Almedina, pp. 109-159, “O Pacote IVA – novas regras de localização das prestações de serviços”, op.cit., e RUI LAIRES, *A Incidência e os Critérios de Territorialidade do IVA*, Almedina, op. cit., e *IVA – A Localização das Prestações de Serviços após 1 de Janeiro de 2010*, op. cit..

³⁵ Tratava-se, sem dúvida, de uma tarefa complexa, dado o conjunto de regras previsto, que mais não era, saliente-se, do que a transposição das regras consagradas a este propósito no artigo 9.º da Sexta Directiva, a que correspondem os artigos 43.º a 59.º da Directiva IVA.



seguindo-se, sucessivamente, até ao seu n.º 21, um desfilar de excepções à regra geral (regras especiais ou regras gerais específicas para determinados casos) que, por sua vez, eram, em diversos casos, passíveis de serem excepcionadas. E, anote-se, tais regras e excepções não eram, muitas vezes, enunciadas de forma directa, antes resultando de uma conjugação de raciocínios de duas regras reflexas que nos indicavam não serem tributáveis no território nacional certas prestações de serviços efectuadas em determinadas condições e serem-no na situação “inversa” (técnica esta que, como veremos, se mantém).

Em suma, até 31 de Dezembro de 2009, em termos de estrutura, em matéria de regras de localização das prestações de serviços, o artigo 6.º, seguindo de perto a Directiva IVA, previa uma regra geral de tributação na origem, excepções à regra geral e uma excepção às excepções, tornando-se, em diversas situações, um verdadeiro quebra-cabeças, quer em termos académicos quer na vida prática, sobretudo quando nos surgiam, *a priori*, dúvidas quanto à própria qualificação da operação (situação esta que igualmente se mantém e que não é de difícil ocorrência, nomeadamente se estivermos perante um serviço de publicidade, de consultoria ou de fornecimento de informação).

Ou seja, relativamente às prestações de serviços a Sexta Directiva adoptou uma regra geral que seguia o critério da origem. Este não era o critério inicialmente adoptado na Segunda Directiva, na qual se elegeu o critério do local da utilização dos serviços. Este critério veio a ser abandonado precisamente atendendo às grandes dificuldades de definir o conceito de utilização relativamente a grande número de serviços, pelo que se prestava a interpretações distintas e, conseqüentemente, a aplicações divergentes por parte dos Estados membros, pondo em causa o princípio básico da neutralidade deste tributo.³⁶ A partir de 1 de Janeiro de 2010, o critério da origem veio a ser abandonado para as prestações de serviços B2B (realizadas entre sujeitos passivos) e, por via das excepções consagradas, para muitas prestações de serviços B2C (realizadas entre sujeitos passivos e particulares), porque a Comissão e os Estados membros passaram a entender ser mais adequado aproximar a tributação do local onde ocorre o acto de consumo.

Note-se, contudo, que, como iremos verificar, através da Lei n.º 71/2018, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2019, se veio aditar um artigo 6.ºA ao CIVA que vem introduzir uma excepção às excepções à regra geral das prestações de serviços B2C de

³⁶ Conforme XAVIER DE BASTO nota em *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*, CCTF, n.º 164, Lisboa 1991, pp. 93 e 94, “*Dado o carácter imaterial das operações, a localização das prestações de serviços constitui um problema técnico de alguma delicadeza (...). A sede ou estabelecimento estável, ou, na sua falta, o domicílio ou residência serão sempre fáceis de determinar (...).*”

A aplicação universal do princípio geral seria, contudo, tecnicamente condenável, não só porque criaria situações em que se iria atribuir receitas ao país errado, como ainda porque seria susceptível, em outras situações, de provocar distorções de concorrência e incorrecto funcionamento do IVA à escala comunitária, sendo certo, por outro lado que, nesses casos, é possível encontrar situações unívocas alternativas à da sede do prestador”.



telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via electrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, repondo a tributação na origem para pequenas prestações de serviços³⁷. Este artigo, por sua vez, sofreu alterações com a Lei n.º 47/2020, de 24 de Agosto, que entraram em vigor a 1 de Julho de 2021, no sentido de introduzir também as vendas intracomunitárias de bens³⁸.

Em suma, poderemos afirmar que, dada a existência de uma série de excepções para situações particulares (prestações de serviços nominadas), a regra geral de localização das prestações de serviços acaba por ter uma aplicação restrita (prestações de serviços inominadas)³⁹.

3. Estrutura do artigo 6.º do CIVA

Localizar uma operação para efeitos fiscais, significa determinar o território onde vai ser tributável, ou seja, o ordenamento jurídico fiscal que lhe será aplicável, de acordo com o qual será ou não tributável. Através da localização de uma operação, o legislador, ao estabelecer determinados critérios de conexão, de ligação ou de imputação ao território, permite identificar o Estado ao qual incumbe exigir o imposto devido por operações efectuadas entre pessoas ou entidades estabelecidas ou residentes em Estados diferentes. Mas, tal como vimos, antes da aplicação das regras de localização propriamente ditas, importa proceder à devida qualificação da operação, da qual dependerá a respectiva localização e que, muitas vezes, se revela especialmente problemática⁴⁰.

³⁷ Sobre este artigo veja-se, da autora, “O novo artigo 6.ºA do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado – Algumas notas”, *Revista Contabilista*, Ano XIX, Outubro 2019.

³⁸ Sobre esta questão veja-se o Ofício Circulado n.º 30238/2021, de 25 de Junho de 2021, IVA – novas regras aplicáveis ao comércio electrónico: vendas à distância.

³⁹ Em jeito de síntese, poderemos referir o seguinte: a regra geral de localização das prestações de serviços então constante do n.º 4 do artigo 6.º, determinava que eram localizadas no território nacional, i.e., cá tributáveis, caso os serviços fossem prestados através da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do prestador cá localizados. Isto é, até 31 de Dezembro de 2009 a regra geral de tributação das prestações de serviços seguia o princípio de tributação no país de origem. Importava sempre, todavia, apurar que tipo de prestação de serviços se tratava, uma vez que poderia merecer distinto tratamento consoante a respectiva qualificação. Nestes termos, as prestações de serviços então enunciadas nos n.ºs 5 e 6, nos n.ºs 8, 9 e 10 do artigo 6.º, e determinadas prestações de serviços de intermediação, tinham regras especiais de localização. Note-se, contudo, que, tal como poderemos concluir, embora à partida a redução deste normativo para metade dos seus números possa aparentemente configurar uma revolução, a verdade é que tal não sucede. É que, como iremos analisar, caindo uma série de situações na “excepção às excepções”, funcionava já em muitos casos a regra de localização das prestações de serviços B2B (ou seja, realizadas entre sujeitos passivos do imposto) no Estado membro do destino, isto é, no Estado membro de emissão do número de identificação fiscal do adquirente, situações essas que, a partir de 1 de Janeiro de 2010, ficam abrangidas pela nova regra geral de localização das prestações de serviços B2B: o Estado membro da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente, ou seja, tributação no destino tal como antes.

⁴⁰ Neste ponto segue-se de perto os nossos artigos, “O Pacote IVA – novas regras de localização das prestações de serviços”, op. cit., “IVA – Alterações às regras de localização das prestações de serviços – O Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto”, *Jornal de Negócios*, edição on line, 14 de Agosto de 2009 e “As regras de localização das prestações de serviços



Entre nós, a questão das regras de localização das operações reveste especial relevância. Com efeito, dado termos diferentes taxas do IVA no Continente e nas Regiões Autónomas, importa apurar qual a taxa a aplicar quando estão em causa operações realizadas entre o Continente e aquelas Regiões ou entre estas. Ora, para esse efeito, como referimos, deverão aplicar-se as regras de localização das operações previstas no artigo 6.º feitas as devidas adaptações (conforme se prevê no artigo 1.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto).

O artigo 6.º do Código, uma das disposições mais complexas deste diploma, dedica-se às regras de localização das transmissões de bens e das prestações de serviços, sendo que, a partir de 1 de Janeiro de 2019, temos no CIVA uma nova regra de localização específica no novo artigo 6.º A, que estabelece um regime especial introduzindo uma derrogação à regra de localização das prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão ou televisão e serviços por via electrónica, quando tais serviços tenham como destinatários pessoas que não sejam sujeitos passivos do imposto.

O artigo 6.º n.º 1 ocupa-se desde logo das regras de localização das operações internas, ou seja, das operações que se entendem como efectuadas no território nacional, localizando-se, *a contrario*, as demais operações, fora deste território, não se encontrando sujeitas a IVA em Portugal⁴¹.

Nestes termos, nos seus cinco primeiros números este normativo trata, actualmente, da localização das operações qualificadas, face ao disposto no artigo 3.º, como transmissões de bens, regulamentando, nos seus n.ºs 6 a 15, a localização das operações qualificadas como prestações de serviços, de acordo com o conceito residual ou negativo constante do artigo 4.º do Código⁴².

De salientar que este artigo contempla todas as regras de localização das prestações de serviços, quer se tratem de prestações de serviços meramente internas, isto é, de prestações de serviços cujos prestador e adquirente se situam no território nacional, quer das demais prestações de serviços

em sede do Imposto sobre o Valor Acrescentado”, *CTF* n.ºs 409-410, Jan./Junho 2003. Sobre esta matéria vejam-se, entre nós, MARTA MACHADO DE ALMEIDA, “Localização de serviços: novas regras”, *Fiscalidade*, Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º46, Abril-Junho 2011, RUI LAIRES, *IVA – A Localização das Prestações de Serviços após 1 de Janeiro de 2010*, op. cit., *A Incidência e os Critérios de Territorialidade do IVA*, op. cit., ANTÓNIO NUNES DOS REIS, “1993 e o Regime Transitório do IVA na perspectiva das prestações de serviços”, comunicação apresentada nas Primeiras Jornadas de Fiscalidade e Contabilidade em Lisboa, Secção Regional de Lisboa da APOTEC, 27 e 28 de Novembro de 1992, XAVIER DE BASTO, *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*, op. cit., pp. 186 a 196, CLOTILDE CELORICO PALMA, *O IVA e o mercado interno – Reflexões sobre o regime transitório*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 178, de Outubro de 1998, pp. 193 a 225, DIOGO ORTIGÃO RAMOS, “IVA nas prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens, serviços acessórios e serviços de intermediação – alguns casos”, *Fisco* n.º 78/79, Set-Out. 1996, MARIA TERESA DA GRAÇA LEMOS, “A tributação dos transportes no âmbito da Sexta Directiva” (comentário a dois acórdãos do Tribunal das Comunidades), *Fisco* n.º 32, Junho 1991, e “Alterações na aplicação do IVA a algumas prestações de serviços”, *Fisco* n.º 50, Janeiro de 1993 e MIGUEL SILVA PINTO, “As novas regras de localização dos serviços no Código do IVA dos serviços no Código do IVA – casos práticos”, *Fisco* n.º 50, Janeiro de 1993.

⁴¹ Da leitura das diversas regras do artigo 6.º do Código relativas à localização das prestações de serviços poderemos retirar várias regras gerais de localização que nos permitem localizar tais operações noutros Estados membros, dada a similitude das regras. Todavia, trata-se de uma tarefa que, obviamente, implica a consulta da legislação fiscal do Estado membro em causa. Só podemos localizar uma operação noutro país por aplicação da sua legislação própria.

⁴² Até 31 de Dezembro de 2009, esta disposição continha nos seus três primeiros números e nos n.ºs 22 e 23 as regras de localização das transmissões de bens e nos n.ºs 4 a 21 a localização das prestações de serviços.



“internacionais”, incluindo as “intra-UE”, i.e., *grosso modo*, aquelas em que o prestador e o adquirente se localizam em EM diferentes. Com efeito, o legislador nacional, aquando da transposição da Directiva que instituiu o regime transitório do IVA nas transacções intracomunitárias, optou, diversamente dos demais legisladores ao nível da UE, por contemplar no Código as novas regras relativas à localização das prestações de serviços, reservando o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI) para as transacções intracomunitárias de bens.

Com a introdução, em 1 de Janeiro de 1993, de novas regras de localização para determinadas prestações de serviços intracomunitárias, o artigo 6.º passou a ser ainda mais complexo, contemplando, designadamente, um maior número de situações em que ocorre o fenómeno do *reverse charge*, de reversão da dívida tributária ou de inversão da sujeição, passando o adquirente dos serviços a qualificar-se como sujeito passivo do imposto, com os efeitos daí subjacentes. Foram, assim, inseridas no Código regras para as aquisições de serviços de transporte intracomunitários de bens (anteriores n.ºs 11 e 12 do artigo 6.º), para as aquisições de serviços acessórias a um transporte intracomunitário de bens (anteriores n.ºs 13 e 14 do artigo 6.º), para as aquisições de serviços efectuados por um intermediário que aja em nome e por conta de outrem nas anteditas prestações de serviços (anterior n.º 16 do artigo 6.º), para as aquisições de serviços efectuados por intermediários que intervenham, em nome e por conta de outrem, em operações que não fossem as referidas nos anteriores n.ºs 8, 9, 15 e 16 do artigo 6.º, quando as operações a que se reporta a intermediação fossem elas próprias tributáveis (anterior n.º 17, alínea b), do artigo 6.º) e para os trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes (anteriores n.ºs 19 e 20 do artigo 6.º). Estas “novas regras de localização” introduzidas em 1 de Janeiro de 1993, representam, na sua generalidade, uma consequência secundária da supressão do conceito de importação relativamente às transacções intracomunitárias⁴³.

Como vimos, as regras de localização das prestações de serviços sofreram uma alteração, sobretudo em 1 de Janeiro de 2010, traduzindo-se na nova estratégia da Comissão europeia no sentido de aproximar o mais possível a tributação destas operações do local onde ocorre o consumo, tendo-se começado, numa primeira abordagem, pelas operações B2B, isto é, aquelas que são realizadas entre sujeitos passivos do imposto.

⁴³ Tal como explicitamos em *O IVA e o mercado interno – Reflexões sobre o regime transitório*, op. cit., pp. 198 e ss. De facto, o valor tributável das importações de bens inclui as despesas acessórias, tais como as comissões e o transporte, pelo que tais prestações de serviços beneficiavam geralmente de uma isenção desde que ligadas a uma exportação, sendo tributadas aquando da importação dos bens aos quais se reportavam. Com a supressão das fronteiras fiscais haveria, pois, que conceber novas regras de tributação que, ao tratar tais prestações de serviços de uma forma autónoma, lhes garantisse um tratamento coerente com as novas regras do IVA nas transacções intracomunitárias. Nestes termos, dado tais prestações de serviços se encontrarem intimamente conexas com as aquisições intracomunitárias de bens, tentou-se fazer coincidir a respectiva localização com a localização destas no país de destino, desde que os serviços sejam adquiridos por um sujeito passivo aí devidamente identificado para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, obtendo-se, desta forma, o mesmo resultado anteriormente concedido.



Poderemos actualmente apresentar a seguinte estrutura do artigo 6.º do CIVA:

Estrutura do artigo 6.º do CIVA

n.ºs 1 a 5 – regras de localização das transmissões de bens (anteriormente nos n.ºs 1, 2, 3, 22 e 23)

n.ºs 6 a 15 – regras de localização das prestações de serviços (anteriormente nos n.ºs 4 a 21)

n.º 6 – regras gerais de localização das prestações de serviços

Excepções das regras gerais de localização das prestações de serviços:

- **N.ºs 7, 8, 12, alíneas a) e d) do artigo 6.º do CIVA e 14- excepções às duas regras gerais**
- **N.ºs 9, 10 e 11, 12, alíneas b) e c), 13 e 15- excepções à regra geral das prestações de serviços B2C**

Por sua vez, como referimos, o artigo 6.º A consagra uma derrogação que apenas tem aplicação no toante às prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão ou televisão e serviços por via electrónica B2C, repondo a regra geral de tributação na origem contemplada na alínea b) do n.º6 do artigo 6.º.

Note-se que a existência de excepções às regras especiais de localização das prestações de serviços, por ex.: serviços de restauração, locação de meios de transporte, serviços culturais, desportivos, científicos, educativos, e prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e de comércio electrónico efectuadas a particulares, decorre da necessidade de localizar as prestações de serviços no local onde efectivamente ocorre o acto de consumo.

A ideia base é, como vimos, tributar as prestações de serviços onde ocorre o acto de consumo.



4. Conceitos relevantes para efeitos de aplicação das regras de localização das operações – Os Regulamentos de aplicação da Directiva IVA e o CIVA

4.1 O Código do IVA

O Código do IVA não define, obviamente, a grande maioria das prestações de serviços enunciadas no artigo 6.º, só o fazendo a propósito das prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens, das prestações de serviços de telecomunicações, no âmbito dos serviços prestados via electrónica a título exemplificativo e das prestações de serviços de locação de curta duração.

Em todas as demais situações caberá pois ao intérprete a execução de tal tarefa, excepto se o conceito estiver abrangido pelo Regulamento de aplicação da Directiva IVA.

a) Conceito de transporte intracomunitário de bens

Considera-se “**transporte intracomunitário de bens**”, nos termos da alínea e) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA, o transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território de Estados membros diferentes, e “**lugar de partida**”, nos termos da alínea f) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA, o lugar onde se inicia efectivamente o transporte, não considerando os trajectos efectuados para chegar ao lugar onde se encontram os bens.

Por sua vez, de acordo com o previsto no n.º 5 da aludida disposição legal é equiparado a um transporte intracomunitário de bens qualquer transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território nacional ou no interior de um outro Estado membro, sempre que esse transporte se encontre directamente ligado a um transporte intracomunitário dos mesmos bens.

b) Conceito de serviços de telecomunicações

A definição de “**serviços de telecomunicações**” consta da alínea h) do n.º 1 do artigo 1.º, 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. O Ofício Circulado n.º 92 219, de 11 de



Setembro de 1997, da DSIVA, veio explicitar que esta definição abrange os serviços de acesso à Internet mediante assinatura, excluindo os serviços complementares prestados através da rede.

c) Conceito de prestações de serviços efectuadas via electrónica

Quanto às “**prestações de serviços efectuadas via electrónica**”, compreendem-se neste conceito, nomeadamente, as descritas no Anexo L que a Directiva introduziu na Sexta Directiva, a que corresponde o Anexo II da Directiva IVA, transposto no caso português no anexo D do Código, a saber, as seguintes prestações de serviços efectuadas via electrónica a título oneroso⁴⁴ bem como a respectiva concessão de direitos de utilização:

- 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;
- Prestações de serviços de ensino à distância.

d) Conceito de prestações de serviços de locação de curta duração

“**Locação de curta duração**”, nos termos do artigo 1.º, n.º2, alínea j), é aquela que não seja superior a trinta dias ou, no caso de uma embarcação, que não seja superior a noventa dias.

e) Conceito de sujeito passivo

Para efeitos de aplicação das regras do artigo 6.º entende-se por “**sujeito passivo**”, tal como se elucida no Ofício Circulado n.º 30115/2009, de 29 de Dezembro:

⁴⁴Encontram-se, consequentemente, excluídos os serviços prestados a título gratuito, como, v.g., o acesso livre à Internet ou ao down load gratuito.



- “a) *As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, relativamente aos serviços que lhes são prestados, quando o respectivo prestador não tenha, no território nacional a sede, estabelecimento estável ou domicílio [alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º];*
- b) *Outras pessoas colectivas que, de acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 2.º do CIVA, devam estar registadas para efeitos do artigo 5.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), ou seja, qualquer pessoa colectiva que, não sendo sujeito passivo nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, mas se encontra registada para efeitos das aquisições intracomunitárias de bens, é considerada sujeito passivo do imposto quando adquire serviços a um prestador que não tenha, no território nacional, a sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços são prestados;*
- c) *Qualquer pessoa, singular ou colectiva, estabelecida fora do território da comunidade, pela aquisição ou fornecimento de serviços a entidades com a sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, que faça prova dessa qualidade, nomeadamente, através da apresentação de um número de identificação fiscal ou similar, atribuído pelo país de estabelecimento, ou de elementos obtidos das autoridades fiscais competentes, atestando a qualidade de sujeito passivo. Esta qualidade de sujeito passivo pode, ainda, ser comprovada mediante apresentação de um certificado, normalmente utilizado para efeitos de pedido de reembolso da 13. Directiva, emitido pelas autoridades fiscais competentes, confirmando que o adquirente exerce uma actividade económica.”*

f) Conceito de interface electrónica

Este conceito foi introduzido no CIVA através da Lei n.º 47/2020, de 24 de Agosto, tendo em consideração as novas regras das transmissões de bens e de vendas à distância realizadas através de meios electrónicos, dispondo a alínea o) do n.º2 do artigo 1.º que se entende como tal um mercado, uma plataforma, um portal ou outro meio similar.

4.2 O Regulamento n.º 1777/2005

Para efeitos de uma correcta aplicação das regras de localização das prestações de serviços, como temos vindo a salientar, assume particular relevância a exacta definição de certos conceitos, nomeadamente os associados à definição do local da prestação, como o de sede, estabelecimento estável,



domicílio e residência habitual, a determinação do estatuto do destinatário do serviço, a qualidade do destinatário do serviço, como sujeitos passivos. Como referimos, a Directiva IVA não contém uma definição de sede, estabelecimento estável, domicílio e residência habitual, nem tão pouco estas definições constam do CIVA.

A 17 de Outubro de 2005, foi aprovado o primeiro acto que teve em vista uma concretização mais uniforme das regras da então Sexta Directiva – o Regulamento n.º 1777/2005, do Conselho⁴⁵, que estabelecia medidas de aplicação desta Directiva⁴⁶.

Através de um Regulamento, pretendeu-se tornar vinculativas determinadas orientações sufragadas pelo Comité Consultivo do IVA (previsto no artigo 398.º da Directiva IVA, abreviadamente designado de “Comité do IVA”) ou adoptadas pela jurisprudência comunitária, com o objectivo de assegurar uma aplicação uniforme do actual sistema comum do IVA.

O Regulamento n.º 1777/2005 pretendeu fazer aquilo que, até àquela data, não se tinha conseguido: garantir uma aplicação uniforme do segundo sistema comum do IVA de forma vinculativa⁴⁷. Neste contexto o referido Regulamento veio esclarecer uma série de aspectos relativos à aplicação deste imposto, respeitantes, designadamente, aos sujeitos passivos, às transmissões de bens e prestações de serviços e à localização das operações.

Para os efeitos que ora nos ocupam, o referido Regulamento veio, entre outros aspectos, definir a localização de certos serviços específicos, tais como a cessão de direitos de transmissão televisiva de jogos de futebol, a tradução de textos, os serviços relativos a pedidos de reembolso do IVA, determinados serviços de intermediação, a locação de meios de transporte e determinados serviços electrónicos. Por outro lado, esclareceu-se que as prestações de serviços efectuadas por intermediários abrangem tanto as prestações de serviços efectuadas por um intermediário em nome e por conta do destinatário do serviço intermediado, como as prestações de serviços efectuadas por um intermediário agindo em nome e por conta do prestador do serviço intermediado. De salientar que o Regulamento n.º 1777/2005 veio, igualmente, especificar com maior detalhe a lista dos serviços considerados prestados por via electrónica. Neste sentido, determinou-se que os serviços prestados por via electrónica

⁴⁵ Publicado no JO L288, de 29.10.2005.

⁴⁶ Sobre este Regulamento veja-se CLOTILDE CELORICO PALMA, “IVA – Regulamento de aplicação das regras da Sexta Directiva”, *Revista TOC* n.º 69, de Dezembro de 2005.

⁴⁷ A existência de distintas interpretações das regras do IVA vigentes no plano da UE pode desvirtuar, na prática, o sistema comum do imposto. Para obviar a esta realidade, existe, em primeira linha, o Comité do IVA, que reúne representantes de todos os Estados membros, cuja função consiste, precisamente, no exame das questões relativas à aplicação das disposições do Direito da UE em matéria deste imposto, pretendendo, desejavelmente por unanimidade, chegar a interpretações comuns, de modo a garantir uma aplicação uniforme do IVA na UE. Acontece, todavia, que as interpretações adoptadas pelo Comité do IVA não são vinculativas, pelo que a sua eficácia seria, por si só, necessariamente limitada. A uniformidade da aplicação do imposto, tal como nele se refere, é melhor assegurada por um regulamento, uma vez que este instrumento é obrigatório e directamente aplicável em todos os Estados membros.



compreendem os serviços que são prestados através da Internet ou de uma rede electrónica e cuja natureza torna a sua prestação essencialmente automatizada, requerendo uma intervenção humana mínima, e que não são exequíveis na ausência de tecnologias da informação. Elucidou-se, ainda, não ser aplicável a regra específica de localização das prestações de serviços efectuadas via electrónica a determinadas tipos de operações susceptíveis de gerar dúvidas quanto à respectiva qualificação.

O Regulamento n.º 1777/2005 vigorou desde 1 de Julho de 2006⁴⁸ até à entrada em vigor do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, do Conselho, de 15 de Março de 2011, que, por sua vez, foi alterado pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013, do Conselho, de 7 de Outubro de 2013, cujas disposições são maioritariamente aplicáveis a partir de 1 de Janeiro de 2015, sendo as regras relativas a bens imóveis aplicáveis a partir de 1 de Janeiro de 2017.

4.3 Principais regras do novo Regulamento em matéria de localização das prestações de serviços

4.3.1 Aspectos gerais

O Regulamento n.º 282/2011⁴⁹, posteriormente alterado pelos Regulamentos n.º 1042/2013 e pelo Regulamento de Execução (UE) 2019/2026, do Conselho, de 21 de Novembro de 2019⁵⁰, vem estabelecer medidas de aplicação da Directiva IVA, revogando o aludido Regulamento n.º 1777/2005, partilhando dos mesmos propósitos de maior uniformização do imposto. Neste contexto, retoma as regras do anterior Regulamento e introduz novas disposições, sobretudo no que diz respeito à localização das prestações de serviços, sendo, tal como o anterior Regulamento o foi, um instrumento indispensável para quem se dedica à temática do IVA, pelo que **aconselhamos que qualquer pessoa que se dedique ao estudo deste imposto tenha o Regulamento de Execução dentro do Código.**

Quanto ao âmbito de aplicação do novo Regulamento, ocupa-se da delimitação de conceitos como o de “sujeito passivo, “entrega de bens” e “prestação de serviços”, especialmente relevantes para efeitos

⁴⁸ Com excepção de uma norma relativa à determinação do valor tributável, aplicável a partir de 1 de Janeiro de 2006. Sobre este Regulamento veja-se CLOTILDE CELORICO PALMA e RUI LAIRES, “O novo Regulamento de execução da Directiva IVA e a localização das prestações de serviços”, op. cit..

⁴⁹ JO L 77, de 23.03.2011.

⁵⁰ Regulamento de Execução (UE) 2019/2026, do Conselho, de 21 de Novembro de 2019, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que respeita às entregas de bens ou prestações de serviços facilitadas por interfaces electrónicas e aos regimes especiais aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, e efectuem vendas à distância de bens e determinadas entregas internas de bens. De acordo com o previsto neste Regulamento em conjugação com o Regulamento de Execução (UE) 2020/1112, do Conselho, de 20 de Julho de 2020, que altera o Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 no que diz respeito às datas de aplicação em resposta à pandemia COVID-19, entrará em vigor em 1 de Julho de 2021.



de aplicação das regras de localização, cuidando, ainda, entre vários outros aspectos, de regras relativas à declaração recapitulativa, à facturação e à exigibilidade do imposto.

As medidas de aplicação são juridicamente vinculativas a partir da data de entrada em vigor do Regulamento – 1 de Julho de 2011 – e não prejudicam a validade da legislação e interpretação anteriormente adoptadas pelos EM. Por outro lado, adverte-se que as medidas de aplicação devem ser aplicadas de forma restritiva.

Quanto a aspectos já contemplados no anterior Regulamento e para os efeitos que ora nos ocupam, são retomadas as regras já referidas, nomeadamente as listas não definitivas ou exaustivas das operações consideradas serviços prestados por via electrónica e o conceito de "serviços prestados por via electrónica".

No tocante aos aspectos novos com relevância nas regras de localização das prestações de serviços, salientam-se aqui a clarificação de conceitos como o de sede da actividade económica, estabelecimento estável, domicílio ou residência habitual, bem como aspectos ligados à locação de meios de transporte, à definição de serviços de restauração e de *catering*, e ao acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas ou similares, a que se alude seguidamente.

Para a aplicação das regras relativas ao lugar das prestações de serviços, o artigo 25.º do Regulamento dispõe que apenas são tidas em consideração as circunstâncias existentes no momento do facto gerador. As alterações subsequentes ao uso que é feito do serviço recebido não afectam a determinação do lugar da prestação, desde que não haja quaisquer práticas abusivas.

Doutrina

Sobre a aprovação deste Regulamento veja-se o Ofício Circulado n.º 30128, de 6 de Julho de 2011, da DSIVA.

4.3.2 Conceitos de sede, estabelecimento estável, domicílio e residência habitual

Conceitos associados à definição do local da prestação, como o de sede, estabelecimento estável, domicílio e residência habitual, a determinação do estatuto do destinatário do serviço, a qualidade do destinatário do serviço, são determinantes para efeitos de uma aplicação correcta das regras de localização das operações tributáveis para efeitos de IVA. Ora, sucede que a Directiva IVA não contém



uma definição de sede, estabelecimento estável, domicílio e residência habitual, nem tão pouco entre nós o CIVA.

Para efeitos dos artigos 44.º e 45.º da Directiva IVA, respeitantes às regras gerais de localização das prestações de serviços, é definido como "lugar onde o sujeito passivo tem a **sede da sua actividade económica**" o local onde são exercidas as funções da administração central da empresa (artigo 10.º do Regulamento)⁵¹. Para tanto, são tidos em conta o lugar onde são tomadas as decisões essenciais de direcção geral da empresa, o lugar da sua sede social e o lugar onde se reúnem os órgãos de gestão. Se esses critérios não permitirem determinar inequivocamente o lugar da sede da actividade económica, o lugar onde são tomadas as decisões essenciais de direcção geral da empresa é o critério preponderante. Neste domínio, cabe também referir que a existência de um endereço postal não pode determinar por si só o lugar onde o sujeito passivo tem a sede da sua actividade económica.

A este propósito, o Ofício Circulado n.º 30115/2009 elucida que se considera, em geral, o lugar da **sede da actividade económica** de um sujeito passivo aquele onde são adoptadas as decisões essenciais relativas à condução da política geral da empresa e onde são exercidas as funções de administração central desta, independentemente do lugar a partir do qual é efectivamente exercida a actividade económica. A simples existência de uma caixa postal ou uma placa identificativa de uma empresa, não confere ao local o estatuto de sede da actividade económica do sujeito passivo, se não cumprir os referidos requisitos.

De acordo com o Regulamento, "**Estabelecimento estável**" é qualquer estabelecimento, diferente da sede da actividade económica, caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permita receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento ou que lhe permita efectuar as prestações de serviços que fornece (artigo 11.º do Regulamento).

O conceito de **estabelecimento estável** não está contemplado no CIVA. O Ofício Circulado n.º 30115/2009 esclarece que a noção de estabelecimento estável implica que deve possuir uma consistência mínima e reunir, de forma permanente, uma estrutura adequada em meios humanos e técnicos, capaz, tanto de fornecer, como de receber e utilizar serviços, na acepção das regras de localização constantes do artigo 6.º do CIVA.

O lugar onde uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo está estabelecida, é o lugar (artigo 13.º-A do Regulamento):

- a) Onde são exercidas as funções da sua administração central, ou

⁵¹ A propósito das novas regras de localização das prestações de serviços, a DGCI elaborou o já referido Ofício-circulado n.º 30115/2009, que se encontra, no geral, em consonância com as regras do Regulamento, dado ter acolhido interpretações do Comité IVA.



b) Onde se encontre qualquer outro estabelecimento caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permitam receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento.

Quanto ao **“domicílio” de uma pessoa singular**, sujeito passivo ou não, é definido como o endereço constante do registo da população ou de registo similar, ou o endereço comunicado por essa pessoa às autoridades fiscais competentes, salvo se existirem provas de que esse endereço não reflecte a realidade (artigo 12.º do Regulamento).

Como explicita o Ofício Circulado n.º 30115/2009, o lugar do domicílio de uma pessoa singular, quer seja ou não sujeito passivo do imposto, é o endereço constante do registo nacional da população ou de um registo público similar ou, na falta de tal registo, o endereço comunicado às autoridades fiscais. No caso nacional, o lugar do domicílio é o endereço constante do respectivo número de identificação fiscal (NIF).

Por **“residência habitual” de uma pessoa singular**, sujeito passivo ou não, entende-se o lugar onde habitualmente reside em razão de vínculos pessoais e profissionais. Quando os vínculos profissionais estiverem situados num país diferente do dos vínculos pessoais ou quando não existirem vínculos profissionais, o lugar de residência habitual é determinado pelos vínculos pessoais que demonstrem a existência de laços estreitos entre a pessoa singular e o lugar onde vive (artigo 13.º do Regulamento).

4.3.3 Determinação da qualidade do destinatário do serviço e da respectiva localização

Relativamente ao **estatuto do destinatário dos serviços**, o Regulamento estipula que é determinado em função da sua qualidade ou não de sujeito passivo. Para efeitos de demonstração da qualidade de sujeitos passivos releva, no caso de sujeitos passivos estabelecidos ou registados na UE, a utilização do número de identificação para efeitos de IVA, e tratando-se de sujeitos passivos estabelecidos fora da UE o certificado emitido pelas autoridades fiscais, número de identificação IVA ou número similar atribuído no país do estabelecimento, ou outro elemento comprovativo (artigos 17.º e 18.º do Regulamento). Em princípio, salvo nos casos em que disponha de informações em contrário e sem prejuízo da responsabilidade que recai sobre o destinatário, o prestador pode considerar que os serviços se destinam à actividade económica daquele, sempre que, para a realização da operação, o destinatário dos serviços lhe tenha comunicado o seu número individual de identificação IVA (artigo 19.º do Regulamento).



No tocante à **localização do estabelecimento estável do destinatário**, a mesma deve ser determinada pelo prestador com base na informação fornecida pelo destinatário. Caso o destinatário disponha de estabelecimentos estáveis em vários EM, a tributação ocorre no lugar do estabelecimento estável que recebe o serviço e o utiliza (artigo 21.º do Regulamento). Para identificar o estabelecimento estável do destinatário ao qual o serviço é prestado, o prestador deverá analisar a natureza e a utilização do serviço prestado (contrato, nota de encomenda, pagamento). Quando a natureza e a utilização do serviço prestado não lhe permitirem identificar o estabelecimento estável ao qual o serviço é prestado, o prestador deverá verificar, em especial, para identificar esse estabelecimento estável, se o contrato, a nota de encomenda ou o número de identificação IVA atribuído pelo EM do destinatário e comunicado por este último, identificam o estabelecimento estável como destinatário do serviço, assim como qual o estabelecimento estável que procede ao pagamento o serviço. Quando não for possível determinar, nos termos referidos, o estabelecimento estável do destinatário ao qual o serviço é prestado ou quando os serviços forem prestados a um sujeito passivo no âmbito de um contrato que abranja um ou mais serviços utilizados de forma não identificável ou não quantificável, o prestador pode legitimamente considerar que os serviços são prestados no lugar onde o destinatário tem a sede da sua actividade económica (artigo 22.º do Regulamento).

Para a aplicação das regras relativas ao lugar das prestações de serviços, apenas são tidas em conta as circunstâncias existentes no momento do facto gerador. As alterações subsequentes ao uso que é feito do serviço recebido não afectam a determinação do lugar da prestação, desde que não haja quaisquer práticas abusivas.

4.3.4 Conceito de bens imóveis e de prestações de serviços relacionadas com bens imóveis

Consideram-se “**bens imóveis**” (artigo 13.º-B do Regulamento):

- a) Qualquer parcela delimitada do solo, situada à sua superfície ou sob a sua superfície, que possa ser objecto de um direito real;
- b) Qualquer edifício ou construção fixado ao solo ou no solo, acima ou abaixo do nível do mar, que não possa ser facilmente desmantelado ou deslocado;
- c) Qualquer elemento que tenha sido instalado e faça parte integrante de um edifício ou de uma construção, sem o qual estes não estão completos, tais como portas, janelas, telhados, escadas e elevadores;



d) Qualquer elemento, equipamento ou máquina permanentemente instalado num edifício ou numa construção que não possa ser deslocado sem destruir ou alterar o edifício ou a construção.

Por sua vez, de acordo com o previsto no artigo 31.º do Regulamento, os **serviços relacionados com bens imóveis** incluem apenas os serviços que tenham uma relação suficientemente directa com esses bens. Considera-se que os serviços têm uma relação suficientemente directa com bens imóveis nos seguintes casos:

a) Quando derivam de um bem imóvel e esse bem é um elemento constitutivo do serviço e constitui um elemento central e essencial para a prestação dos serviços;

b) Quando são prestados ou destinados a um bem imóvel e têm por objecto a alteração jurídica ou material desse bem.

Consideram-se abrangidos, em especial:

a) A elaboração de plantas de um edifício ou de partes de um edifício destinadas a um determinado terreno, independentemente de o edifício estar ou não construído;

b) A prestação de serviços de fiscalização no local ou de serviços de segurança;

c) A construção de um edifício num terreno, bem como as obras de construção e demolição efectuadas num edifício ou em partes de um edifício;

d) A construção de estruturas permanentes num terreno, bem como as obras de construção e demolição efectuadas em estruturas permanentes, como condutas de gás, de água, de esgotos e afins;

e) Os trabalhos efectuados em terrenos, incluindo serviços agrícolas tais como a mobilização dos solos, a sementeira, a rega e a fertilização;

f) O estudo e avaliação do risco e da integridade dos bens imóveis;

g) A avaliação dos bens imóveis, incluindo quando tal serviço for necessário para efeitos de seguros, para determinar o valor de um bem utilizado como garantia de um empréstimo ou para avaliar os riscos e danos no âmbito de litígios;

h) A locação ou o arrendamento de bens imóveis, com excepção dos abrangidos pela alínea c) do n.º 3, incluindo a armazenagem de bens numa parte específica do bem afecta ao uso exclusivo do destinatário;

i) A prestação de serviços de alojamento no sector hoteleiro ou em sectores com funções similares, como os campos de férias ou os terrenos destinados a campismo, incluindo o direito a permanecer num lugar específico resultante da conversão de direitos de utilização periódica e direitos afins;

j) A atribuição e a transmissão de direitos, com excepção dos abrangidos pelas alíneas h) e i), para a utilização da totalidade ou de partes de um bem imóvel, incluindo a licença para utilizar parte de um



bem, como a concessão de direitos de pesca e de caça ou o acesso a salas de espera nos aeroportos, ou ainda a utilização de uma infra-estrutura pela qual são cobradas portagens, por exemplo, pontes e túneis;

k) A manutenção, renovação e reparação de um edifício ou de partes de um edifício, incluindo trabalhos como limpeza, revestimento de pavimentos e paredes com ladrilhos, aplicação de papel em paredes e assentamento de soalhos;

l) A manutenção, renovação e reparação de estruturas permanentes, como condutas de gás, de água, de esgotos e afins;

m) A instalação ou montagem de máquinas ou equipamentos que, após a instalação ou montagem, possam ser considerados bens imóveis;

n) A manutenção e reparação, inspeção e fiscalização de máquinas ou equipamentos no caso de estes poderem ser considerados bens imóveis;

o) A gestão de bens imóveis, com excepção da gestão de carteiras de investimentos imobiliários abrangida pelo n.º 3, alínea g), que consista na exploração de bens imobiliários de natureza comercial, industrial ou residencial pelo proprietário dos bens ou em seu nome;

p) A intermediação na venda ou na locação ou arrendamento de bens imóveis e na constituição ou transferência de determinados direitos ou direitos reais sobre bens imóveis (equiparados ou não a bens corpóreos), com excepção da intermediação abrangida pelo n.º 3, alínea d);

q) Os serviços jurídicos relacionados com a transferência de um título de propriedade imobiliária, o estabelecimento ou transferência de determinados direitos ou direitos reais sobre bens imóveis (equiparados ou não a bens corpóreos), como actividades notariais, ou a elaboração de contratos de compra e venda de bens imóveis, ainda que a operação subjacente que resulta na alteração jurídica da propriedade não se venha a verificar.

Não se consideram abrangidos pelo conceito de serviços relacionados com bens imóveis:

a) A elaboração de plantas de um edifício ou de partes de um edifício desde que não sejam destinadas a um determinado terreno;

b) A armazenagem de bens num bem imóvel, se nenhuma parte específica desse imóvel for destinada ao uso exclusivo do destinatário;

c) A prestação de serviços publicitários, mesmo que envolva a utilização de bens imóveis;

d) A intermediação nas prestações de serviços de alojamento no sector hoteleiro ou em sectores com funções similares, como os campos de férias ou os terrenos destinados a campismo, se o intermediário agir em nome e por conta de outra pessoa;

e) A colocação à disposição de um stand numa feira ou local de exposição, em conjunto com outros serviços afins destinados a permitir a exposição dos produtos, como a concepção do stand, o



transporte e a armazenagem dos produtos, o fornecimento de máquinas, a instalação de cabos, os seguros e os serviços publicitários;

f) A instalação ou montagem, manutenção e reparação, inspecção e fiscalização de máquinas ou equipamento que não façam, ou não venham a fazer, parte dos bens imóveis;

g) A gestão de carteiras de investimentos imobiliários;

h) Os serviços jurídicos, com excepção dos abrangidos pelo n.º 2, alínea q), relacionados com contratos, designadamente aconselhamento sobre os termos de um contrato de transferência de bens imóveis, sobre a execução de um contrato dessa natureza ou a comprovação da sua existência, se esses serviços não estiverem especificamente relacionados com a transferência de um título de propriedade imobiliária.

Sobre esta matéria veja-se as notas explicativas sobre as regras da UE em matéria de IVA relativas ao lugar das prestações de serviços relacionados com bens imóveis que entraram em vigor em 2017 http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/explanatory_notes_new_pt.pdf e que constam como Anexo II a este Manual, bem como o Ofício Circulado n.º 30191 de 8 de Junho de 2017.

4.3.5 Conceito de locação de meios de transporte

Dado que as regras especiais aplicáveis à locação de meios de transporte dependem da duração da respectiva posse ou uso, o Regulamento vem determinar quais os veículos que deverão ser considerados "meios de transporte", e clarificar o tratamento de uma prestação desta natureza, em caso de contratos consecutivos. É igualmente regulamentado o lugar onde um meio de transporte é efectivamente colocado à disposição do destinatário.

São incluídos no conceito de **meios de transporte**, de acordo com o disposto no artigo 38.º do Regulamento, veículos, motorizados ou não, e outros equipamentos e dispositivos destinados ao transporte de pessoas ou objectos de um lugar para outro, que podem ser puxados, movidos por tracção ou empurrados por veículos e que normalmente se destinam a ser utilizados para transporte e são efectivamente adequados a essa utilização, nomeadamente, os seguintes veículos:

- a) Veículos terrestres, tais como carros, motociclos, bicicletas, triciclos e caravanas;
- b) Reboques e semi-reboques;
- c) Vagões ferroviários;
- d) Embarcações;
- e) Aeronaves;



- f) Veículos especificamente destinados ao transporte de doentes e feridos;
- g) Tractores agrícolas e outros veículos agrícolas;
- h) Cadeiras de propulsão mecânica ou electrónica para inválidos.

Não constituem meios de transporte os veículos permanentemente imobilizados e os contentores.

O lugar onde o meio de transporte é efectivamente colocado à disposição do destinatário, é o lugar onde o destinatário ou um terceiro agindo por sua conta toma materialmente posse do mesmo (artigo 40.º do Regulamento).

Conforme se esclarece no Ofício Circulado n.º 30115/2009, considera-se, em geral, **meio de transporte** qualquer veículo, motorizado ou não, ou quaisquer dispositivos ou equipamentos destinados ao transporte de pessoas ou de bens, que possam ser traccionados por veículos, em condições efectivas de poder transportar pessoas ou bens. Incluem-se neste conceito os reboques e semi-reboques, bem como os vagões de caminho-de-ferro. Os contentores não são considerados meios de transporte, aplicando-se-lhes, na locação, as regras de localização aplicáveis à locação dos demais bens móveis corpóreos. A título de exemplo, consideram-se meios de transporte, na medida em que sejam normalmente concebidos e efectivamente utilizáveis para transportar pessoas ou bens, os seguintes equipamentos:

- Veículos terrestres, motorizados ou não, como automóveis, motociclos, bicicletas, triciclos e caravanas;
- Barcos, motorizados ou não;
- Aeronaves, motorizadas ou não;
- Veículos especialmente concebidos para o transporte de pessoas doentes ou feridas;
- Tractores e outros veículos agrícolas;
- Veículos militares, de vigilância ou de defesa passiva, com excepção dos veículos de combate;
- Veículos de propulsão mecânica ou electrónica, para pessoas com incapacidade motora.

Por outro lado, considera-se que o meio de transporte é “efectivamente colocado à disposição do locatário” no local da entrega física do mesmo, não sendo relevante o lugar onde se verifica a posse jurídica (assinatura do contrato).



4.3.6 Conceito de serviços de restauração ou de *catering*

Por "**serviços de restauração e de *catering***" entende-se, conforme dispõe o n.º 1 do artigo 6.º do Regulamento, os serviços que consistam no fornecimento de comida ou de bebidas, preparadas ou não, ou de ambas, destinadas ao consumo humano, acompanhado de serviços de apoio suficientes para permitir o consumo imediato das mesmas. O fornecimento de comida ou de bebidas, ou de ambas, constitui apenas uma componente de um conjunto em que os serviços são predominantes. Constituem **serviços de restauração** os serviços prestados nas instalações do prestador e **serviços de *catering*** os serviços prestados fora das instalações do prestador.

Não se consideram serviços de restauração nem de *catering*, o fornecimento de comida ou de bebidas, preparadas ou não, ou de ambas, incluindo ou não o transporte das mesmas, mas sem qualquer outro serviço de apoio (artigo 6.º, n.º 2).

De acordo com o Ofício Circulado n.º 30115/2009, consideram-se **serviços de alimentação e bebidas** o fornecimento de refeições, alimentos ou bebidas, preparadas ou não, para consumo imediato, acompanhadas de serviços conexos e servidas no local onde se encontra o adquirente ou em local por este indicado (serviços de restauração ou de *catering*).

Excluem-se do conceito:

- Os serviços que consistam, apenas, na preparação e transporte de alimentação;
- O simples fornecimento de refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar ou com entrega ao domicílio.

Ou seja, de um modo geral, excluem-se do conceito de serviços de alimentação e bebidas, sendo consideradas transmissões de bens, as operações que consistam, apenas, na preparação e/ou na entrega de alimentação e/ou bebidas, sem que haja associado um serviço de restauração ou de *catering*.

Sobre a aplicação das regras de localização das prestações de serviços de restauração e de *catering*, quando sejam efectuadas a bordo de meios de transporte, vejam-se os artigos 35.º a 37.º do Regulamento.

4.3.7 Conceito de acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas ou similares

Os serviços respeitantes ao **acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas ou similares**, a que se refere o artigo 32.º do Regulamento, incluem a prestação



de serviços cujas características essenciais consistem na concessão do direito de acesso a uma manifestação em troca de um bilhete ou remuneração, incluindo uma remuneração sob a forma de assinatura, bilhete de época ou quotização periódica.

Os respectivos serviços acessórios vêm definidos no artigo 33.º, incluindo os serviços que estejam directamente relacionados com o acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas ou similares, prestados separadamente a título oneroso à pessoa que assiste a uma manifestação. Os serviços acessórios em causa incluem, nomeadamente, a utilização de vestiários ou instalações sanitárias, mas não incluem os meros serviços de intermediação respeitantes à venda de bilhetes.

4.3.8 Conceito de serviços de telecomunicações, de rádio e televisão e serviços prestados via electrónica

A título exemplificativo apresentam-se os mais relevantes serviços, sem prejuízo de se aconselhar a leitura do Anexo II da Directiva IVA, do Anexo I do Regulamento n.º 282/2011 e do Anexo D do CIVA.

a) Serviços de telecomunicações

Serviços telefónicos fixos e móveis.

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

Serviços de mensagens de voz.

Serviços de radiomensagem.

Serviços de audiotexto.

Serviços de fax, telégrafo e telex.

Acesso à Internet, incluindo a World Wide Web.

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

b) Serviços de rádio e TV

Programas de radiodifusão ou de televisão transmitidos ou retransmitidos através de uma rede.

Programas de radiodifusão ou de televisão distribuídos através da Internet ou de redes.

Estes serviços não abrangem:

a prestação de informações sobre programas específicos a pedido;



- a transferência de direitos de difusão ou de transmissão;
- a locação de equipamento técnico ou de instalações para receber uma emissão;
- os programas de radiodifusão ou de televisão através da Internet ou de redes electrónicas similares, salvo se difundidos em simultâneo através das redes de radiodifusão ou televisão

c) Serviços prestados por via electrónica

Note-se que, de acordo com a definição constante da Directiva IVA acolhida no respectivo artigo 56.º, n.º 2, 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. Estamos, conseqüentemente, perante uma definição ampla de prestação de serviços efectuada via electrónica, salientando-se que o referido anexo é meramente exemplificativo. Todavia, o Regulamento de Execução n.º 282/2011, vem detalhar esta definição⁵².

Consideram-se serviços que são prestados através da Internet ou de uma rede electrónica e cuja natureza torna a sua prestação essencialmente automatizada, requerendo uma intervenção humana mínima, e que são impossíveis de assegurar na ausência de tecnologias da informação:

A. Ponto 1 do anexo II da Directiva IVA⁵³:

- a) Alojamento de sítios e de páginas *web*;
- b) Manutenção automatizada de programas em linha e à distância;
- c) Administração remota de sistemas;
- d) Armazenamento de dados em linha que permita o armazenamento e a extracção de dados específicos por via electrónica;
- e) Fornecimento em linha de espaço de disco encomendado.

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

- a) Acesso ou descarregamento de programas informáticos, incluindo programas para aquisições/contabilidade e programas informáticos antivírus e respectivas actualizações;
- b) Programas informáticos para bloquear a visualização de faixas publicitárias (bloqueadores de anúncios);

⁵² Como referimos, este Regulamento representa em matéria de IVA uma situação inédita: através de um Regulamento, pretende-se tornar vinculativas determinadas orientações sufragadas pelo Comité IVA ou adoptadas pela jurisprudência do TJUE, com o objectivo de assegurar uma aplicação uniforme do actual sistema comum do IVA. Sobre esta matéria veja-se, ainda, da autora, “*IVA – Regulamento de aplicação das regras da Sexta Directiva*”, já cit. Sobre o Regulamento n.º 1777/2005, veja-se o Ofício-circulado 30095/2006, de 29 de Junho, da DSIVA.

⁵³ O anexo II da Directiva IVA contém a lista indicativa dos serviços prestados via electrónica.



- c) Descarregamento de programas de gestão (*drivers*), tais como programas informáticos de interface entre computadores e equipamento periférico (por exemplo, impressoras);
- d) Instalação automatizada em linha de filtros em sítios *web*;
- e) Instalação automatizada em linha de corta-fogos (*firewalls*).

C. Ponto 3 do anexo II da Directiva IVA:

- a) Acesso ou descarregamento de temas para a área de trabalho (*desktop*);
- b) Acesso ou descarregamento de fotos, imagens ou protectores de ecrã (*screensavers*);
- c) Conteúdo digitalizado de livros e outras publicações electrónicas;
- d) Assinatura de jornais e revistas em linha;
- e) Diários *web* (*weblogs*) e estatísticas de consulta de sítios *web*;
- f) Notícias, informações de trânsito e boletins meteorológicos em linha;
- g) Informações em linha geradas automaticamente por programas informáticos a partir de dados específicos introduzidos pelo adquirente ou destinatário, tais como dados jurídicos e financeiros, incluindo cotações das bolsas de valores continuamente actualizadas;
- h) Oferta de espaços publicitários, nomeadamente de faixas publicitárias em páginas/sítios *web*;
- i) Utilização de motores de busca e de directórios da Internet.

D. Ponto 4 do anexo II da Directiva IVA:

- a) Acesso ou descarregamento de música para computadores e telemóveis;
- b) Acesso ou descarregamento de temas (*jingles*) ou excertos musicais, tons de toque ou outros sons;
- c) Acesso ou descarregamento de filmes;
- d) Descarregamento de jogos para computadores e telemóveis;
- e) Acesso a jogos automatizados em linha dependentes da Internet ou de outras redes electrónicas semelhantes, em que os jogadores se encontram geograficamente distantes uns dos outros.

E. Ponto 5 do anexo II da Directiva IVA:

- a) Ensino automatizado à distância cujo funcionamento depende da Internet ou de uma rede electrónica semelhante e cuja prestação exige uma intervenção humana limitada, ou mesmo nula, incluindo salas de aula virtuais, excepto no caso de a Internet ou rede electrónica semelhante ser usada apenas como simples meio de comunicação entre o professor e o aluno;
- b) Cadernos de exercícios preenchidos em linha pelos alunos, e corrigidos e classificados automaticamente sem qualquer intervenção humana.



4.4 Algumas questões controvertidas

4.4.1 Noção de sujeito passivo no contexto da expressão “prestações de serviços efectuadas a um sujeito passivo”

Para efeitos de aplicação da regra geral de localização dos serviços prestados a sujeitos passivos, assume particular relevância a noção de “sujeito passivo” no contexto da expressão “**prestações de serviços efectuadas a um sujeito passivo**”, constante do artigo 44.º da Directiva IVA⁵⁴.

No Regulamento (n.º 3 do artigo 18.º), entende-se que a referida noção invoca qualquer entidade que exerça uma actividade económica, independentemente do local do mundo onde essa actividade seja prosseguida, ainda que não pratique nenhuma operação que a torne sujeito passivo do IVA em qualquer um dos EM. Assim, segundo o Regulamento de Execução, a regra geral de localização contida no artigo 44.º da Directiva IVA abrange as aquisições de serviços feitas por todas as entidades que sejam subsumíveis no conceito geral e abstracto de sujeito passivo definido no seu artigo 9.º, ainda que não desenvolvam qualquer actividade num dos Estados membros. Nesta acepção, a aplicação da referida regra geral não exige que o destinatário dos serviços seja um sujeito passivo registado para efeitos do IVA num Estado membro da UE. Isto é, para efeitos de localização dos serviços por si adquiridos, qualquer entidade que desenvolva em qualquer parte do mundo uma actividade económica, na acepção do sistema comum do IVA, mesmo que sem alguma relação com o IVA em vigor nos Estados membros, é também considerada um sujeito passivo para efeitos da aplicação da regra geral de localização dos serviços prestados a sujeitos passivos.

4.2 Determinação do estabelecimento para o qual os serviços são prestados

Ainda no domínio da aplicação da regra geral de localização dos serviços prestados a sujeitos passivos, contida no artigo 44.º da Directiva do IVA, um outro aspecto que assume particular relevância prende-se com a determinação do **estabelecimento do destinatário dos serviços** para o qual estes são prestados, quando o sujeito passivo destinatário disponha de estabelecimento em mais do que um país⁵⁵.

O Regulamento de Execução, nos seus artigos 21.º e 22.º, determina a necessidade de uma prévia identificação de para qual dos estabelecimentos do sujeito passivo os serviços na realidade se destinam.

⁵⁴ Correspondente, no ordenamento interno português, à alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.

⁵⁵ Sobre a matéria, veja-se, com mais detalhe, RUI LAIRES, *IVA: A Localização das Prestações de Serviços Após 1 de Janeiro de 2010*, op. cit., pp. 37-39 e 57-62.



Nele se prevê, no terceiro parágrafo do n.º 1 do seu artigo 22.º, que o prestador pode considerar que os serviços, no seu conjunto, foram prestados ao estabelecimento da sede, na eventualidade de o destinatário dos serviços não ter indicado ou quantificado a parte dos serviços que se destina a cada um dos estabelecimentos deste.

Assim, embora se reitere que a matéria não vem tratada no Regulamento com a clareza e com o detalhe que a sua relevância exigiria, é de admitir que possa inferir-se do disposto no n.º 2 do seu artigo 22.º ser obrigação subsequente do destinatário dos serviços – em especial quando se verificarem limitações do direito à dedução do IVA suportado a montante – imputar a aquisição, na parte correspondente, a cada um dos seus estabelecimentos em que os serviços venham a ser efectivamente utilizados ou consumidos⁵⁶. Em vez de imputar toda a aquisição ao estabelecimento da sede, tal procedimento poderá conduzir a que cada um dos demais estabelecimentos, sendo caso disso, proceda à “autoliquidação” do IVA correspondente à parcela dos serviços que lhe é imputável, ficando assegurado também que a respectiva dedução terá em consideração a medida do direito à dedução do IVA de que esse estabelecimento é titular⁵⁷.

5. As regras de localização das prestações de serviços

5.1 A relevância da correcta qualificação da operação

Tal como salientamos supra, **deveremos, antes de mais, qualificar a operação em causa.**

Esta tarefa é particularmente relevante para efeitos da aplicação das regras de localização das prestações de serviços, dela derivando consequências distintas. Basta para tal pensarmos no caso das prestações de serviços efectuadas através do comércio electrónico. As transmissões de bens efectuadas através do comércio electrónico podem ser realizadas *on line* ou *off line*. Na transmissão de bens *on line* a encomenda e a entrega são efectuadas através da Net, ou seja, a Net funciona como meio de transporte,

⁵⁶ Salvaguardadas as devidas cautelas, note-se que a necessidade de adopção deste procedimento pode, inclusivamente, ser desencadeada por um eventual não reconhecimento, ao estabelecimento da sede, do direito à dedução do IVA na parte que corresponda a aquisições de serviços utilizados ou consumidos por outros estabelecimentos do adquirente situados fora do país da sede.

⁵⁷ Note-se que pode suceder, até, que o estabelecimento da sede disponha de um direito à dedução inferior àquele de que disponham os estabelecimentos estáveis que também irão consumir ou utilizar os serviços, havendo, assim, prejuízo para a entidade adquirente dos serviços, caso não viesse a proceder de acordo com a subsequente imputação aqui prefigurada. Por outro lado, também não faria sentido que, só quando lhe fosse conveniente, é que a entidade adquirente dos serviços indicasse ou quantificasse perante o prestador dos serviços a parte dos mesmos destinada a ser utilizada ou consumida pelos seus demais estabelecimentos, ficando desobrigada de qualquer ajustamento posterior quando não lhe tivesse sido conveniente proceder a tal indicação ou quantificação.



pelo que estamos perante um bem digital. No caso da transmissão de bens *off line*, a encomenda do bem é efectuada através da Net mas a entrega é efectuada através dos canais tradicionais, pelo que o bem não perde as suas características originais, concretamente a sua natureza corpórea.

Para efeitos do Imposto sobre o Valor Acrescentado, uma transmissão de bens *on line* deve-se qualificar como uma prestação de serviços.

Com efeito, quando estamos perante uma transmissão de bens *on line* o bem é-nos enviado através da Net (é o caso de um E-book), perdendo a sua característica de bem corpóreo, pelo que deixam de se verificar os pressupostos da qualificação da operação para efeitos de IVA enquanto transmissão de bens⁵⁸, passando a operação a qualificar-se como prestação de serviços, tendo em consideração a natureza residual deste conceito.

Esta foi a conclusão a que desde logo se chegou na União Europeia, quando se divulgaram as directrizes sobre a aplicação do imposto sobre o valor acrescentado às operações efectuadas através do comércio electrónico⁵⁹.

Tal facto tinha, naturalmente, implicações significativas. Basta pensarmos que a transmissão via tradicional de jornais (incluindo a transmissão *off line*), qualificando-se como transmissão de bens, era tributada à taxa reduzida de 6%, dado se subsumir na verba 2.1 da Lista I anexa ao Código, ao passo que a transmissão de jornais *on line*, qualificando-se como prestação de serviços, era tributada à taxa normal do imposto...

Devido a tal facto e à violação do princípio da neutralidade que rege este imposto e o comércio electrónico, através da Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 2019, o Governo veio a determinar a aplicação da taxa reduzida do IVA aos livros, jornais e restantes publicações mencionadas na verba, independentemente do suporte em que se encontrem, físico ou electrónico, passando expressamente a verba 2.1 da Lista I anexa ao CIVA a ter a seguinte redacção: “2.1 – *Livros, jornais, revistas de informação geral e outras publicações periódicas que se ocupem predominantemente de matérias de carácter científico, educativo, literário, artístico, cultural, recreativo ou desportivo, em todos os suportes físicos ou por via eletrónica, ou em ambos, com exceção das publicações que consistam total ou predominantemente em conteúdos vídeo ou música. Excetua-se igualmente as publicações ou*

⁵⁸ Como vimos, de acordo com o conceito de transmissão de bens que constava do artigo 5.º da Sexta Directiva, actual artigo 14.º da Directiva IVA, ao qual corresponde o nosso artigo 3.º do Código, o bem necessita de ser corpóreo. Ora, um bem digital perde esta característica.

⁵⁹ Em matéria de IVA, os princípios que a União Europeia tem vindo a defender neste contexto estão suficientemente explícitos na Comunicação da Comissão ao Conselho de Ministros ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social, de 17 de Julho de 1998, sobre Comércio Electrónico e Fiscalidade Indirecta, que teve como objectivo a preparação da contribuição da União Europeia, em matéria de fiscalidade indirecta, para a conferência de Ottawa (COM (98) 374 final). De salientar, para o efeito, as directrizes n.ºs 1 e 2 emanadas desta comunicação.



livros de carácter obsceno ou pornográfico, como tal considerados na legislação sobre a matéria, e as obras encadernadas em peles, tecidos de seda, ou semelhante.”

5.2 As regras de localização das prestações de serviços previstas no artigo 6.º

A partir de Janeiro de 2010, como vimos, o artigo 6.º sofreu uma alteração que resultou numa simplificação desta disposição, embora se mantenha um razoável grau de complexidade.

Desde logo, a uma única regra geral de localização das prestações de serviços que não fazia distinção quanto ao estatuto do adquirente, sucederam duas regras gerais, consoante a prestação de serviços seja B2B (entre sujeitos passivos) ou B2C (isto é, neste último caso, realizada entre um sujeito passivo de IVA e um particular consumidor final).

Por outro lado, de uma estrutura que passava por uma regra geral, excepções à regra geral e excepção às excepções à regra geral, passamos para uma estrutura mais leve em que temos duas regras gerais e excepções, umas comuns, porque aplicáveis às regras gerais das operações B2B e B2C e outras específicas, porque apenas afastam a regra geral das operações B2C. Têm, contudo, como vimos, o mesmo objectivo: aproximar a localização, isto é, a tributação e afectação da receita, ao Estado membro onde ocorre o acto de consumo.

Neste contexto, estabeleceram-se novas regras de localização das prestações de serviços que entraram, no grosso, em vigor a 1 de Janeiro de 2010 e algumas em 1 de Janeiro de 2011. A 1 de Janeiro de 2013 temos novas regras que entraram em vigor e em 1 de Janeiro de 2015 entraram em vigor as últimas alterações.

Desde 1 de Janeiro de 2011, as prestações B2B de serviços culturais, artísticos, desportivos, científicos, educativos, recreativos e similares, são tributáveis no EM de estabelecimento dos destinatários dos serviços (regra geral), excepto o acesso a esses eventos e serviços acessórios do acesso que é tributável na origem.

A partir de 1 de Janeiro de 2013, as prestações de serviços B2B de locação de meios de transporte (excepto de curta duração), passaram, em geral, a ser tributáveis no EM de residência dos destinatários dos serviços e, tratando-se de barcos de recreio, no EM em que estes forem colocados à disposição, se o mesmo coincidir com o lugar em que o locador está estabelecido.

A partir de 1 de Janeiro de 2015, as prestações de serviços B2C de telecomunicações, radiodifusão e televisão e serviços electrónicos, passaram a ser tributáveis no EM do consumidor. Desde essa data até 1 de Janeiro de 2019, acordou-se um esquema progressivo de repartição de receita: o Estado membro de



estabelecimento do prestador irá reter 30% da receita de 1 de Janeiro de 2015 até 31 de Dezembro de 2016, 15% de 1 de Janeiro de 2017 a 31 de Dezembro de 2018 e 0% a partir de 1 de Janeiro de 2019 em diante.

De registar um alargamento do mecanismo de balcão único em 2015, antes só acolhido, a título temporário, para os prestadores de serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e de serviços electrónicos não estabelecidos na UE no caso de os seus adquirentes serem particulares estabelecidos na UE.

Com a Directiva o regime já existente tornou-se “definitivo” e criou-se um novo regime especial para a prestação destes serviços efectuadas por sujeitos passivos estabelecidos na UE mas não no Estado membro de consumo.

Passámos, assim, a partir de Janeiro de 2015, a ter dois regimes especiais de balcão único para prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e serviços electrónicos: um para as referidas prestações de serviços efectuadas por sujeitos passivos não estabelecidos na UE (este regime torna-se “definitivo”) e outro para as mesmas prestações de serviços quando efectuadas por sujeitos passivos estabelecidos na UE mas não no EM de consumo. O regime do balcão único foi posteriormente alargado, como iremos verificar infra, a outro tipo de operações, sempre com o objectivo de simplificação das obrigações de sujeitos passivos não estabelecidos no local onde se localizam as suas operações.

Em Portugal, a grande maioria das novas regras foi transposta através do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, tendo entrado em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2010.

Em suma, com as novas disposições passamos a ter duas regras gerais de localização das prestações de serviços, consoante as operações se efectuem entre sujeitos passivos (B2B) ou entre sujeitos passivos e particulares (B2C).

Assim, a nova regra geral de localização das prestações de serviços efectuadas entre sujeitos passivos passou, a partir de 1 de Janeiro de 2010, a determinar que se localizam onde o adquirente se encontra estabelecido ou tem domicílio ou residência habitual. Ou seja, a partir desta data as prestações de serviços efectuadas entre sujeitos passivos de IVA passaram a localizar-se no destino, onde ocorre, em princípio, o acto de consumo.

Quanto à regra geral de localização das prestações de serviços efectuadas entre sujeitos passivos e particulares, continua a ser a mesma, isto é, continuam a localizar-se na origem (sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador). Todavia, estão previstas relevantes excepções.

Por outro lado, se um sujeito passivo estabelecido em Portugal adquirir um serviço prestado por um outro sujeito passivo sem sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional



(vulgo “sujeito passivo não estabelecido”), será obrigatoriamente aplicável o mecanismo de autoliquidação, o que significa que o sujeito passivo português deve auto-liquidar o montante do IVA devido relativamente ao serviço em causa (reverse charge).

Temos vindo sucessivamente a dizer que o objectivo das regras especiais de localização ou excepções é localizar as prestações de serviços onde ocorre o acto de consumo. Assim passa a suceder, por exemplo, relativamente aos serviços de restauração, locação de meios de transporte, serviços culturais, desportivos, científicos, educativos, e prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e de comércio electrónico efectuadas a particulares. Os serviços enumerados até 31 de Dezembro de 2009 no n.º 8 do artigo 6.º do CIVA, prestados a não sujeitos passivos estabelecidos ou domiciliados fora da União Europeia, passaram a ser tributáveis no lugar do estabelecimento ou domicílio do destinatário (v.g. propriedade intelectual ou industrial; serviços de publicidade, financeiros ou de seguros; consultores, engenheiros, advogados e contabilistas; tratamento de dados; cedência de pessoal; locação de bens móveis, excepto meios de transporte; telecomunicações, radiodifusão, televisão e serviços por via electrónica; etc.).

As prestações de serviços de restauração passaram a ser tributáveis onde ocorre o consumo.

As prestações de serviços de restauração a bordo passaram a ser tributáveis no local de início do transporte.

As prestações de serviços de alojamento no sector hoteleiro ou em sectores análogos passaram a ser tributáveis onde se encontra o imóvel. Note-se que, de acordo com as regras anteriores, as prestações de serviços supra mencionadas se localizavam, de acordo com a regra geral prevista no n.º 4 do artigo 6.º do CIVA, na sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador a partir do qual os serviços eram prestados.

As prestações de serviços de locação de curta e longa duração de meios de transporte passaram a ser tributáveis onde o meio de transporte é efectivamente colocado à disposição do destinatário ⁶⁰.

Doutrina

Sobre as novas regras de localização das prestações de serviços, veja-se os Ofícios Circulados n.ºs 30191 de 8 de Junho de 2017, IVA – Lugar das prestações de serviços

⁶⁰ De acordo com a regra antiga constante da então alínea a) do n.º 10 do artigo 6.º do CIVA, 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 do CIVA ocorressem no território nacional, eram cá tributáveis quando o prestador não tivesse no território da UE sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços fossem prestados.



relacionadas com bens imóveis, 30166/2014, de 30 de Dezembro, IVA – Mini Balcão Único (MOSS). Localização das Operações no território nacional, 30165/2014, de 26 de Dezembro (Versão ret.) IVA – Novas regras de localização aplicadas aos serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e serviços prestados por via electrónica, efectuados a não sujeitos passivos - artigo 6.º do CIVA. (Versão ret.), 30164/2014, de 11 de Dezembro de 2014 - IVA Regime Especial do IVA para sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de consumo ou não estabelecidos na Comunidade que prestem serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via electrónica a pessoas que não sejam sujeitos passivos, todos da DSIVA, 30140/2012, de 28 de Dezembro (IVA - Artigo 6.º do Código do IVA. Regras de Localização introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de Agosto. Implicações no Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto), e 30115/2009, de 29 de Dezembro (IVA – Artigo 6.º do código – Regras de localização das prestações de serviços a partir de 1 de Janeiro de 2010).

Vamos então passar em revista as regras contempladas no artigo 6.º.

Temos as regras gerais no n.º 6, as excepções às duas regras gerais nos n.ºs 7, 8 (que basicamente equivalem aos anteriores n.ºs 5 e 6 do artigo 6.º) e 12, alíneas a) e d) (o n.º 12 equivale, essencialmente, ao anterior n.º 10 do artigo 6.º e abrange situações especiais que, a não terem sido previstas, ocasionariam ausência de tributação e nefastas distorções de concorrência), e nos n.ºs 9, 10 e 11 e 12, alíneas b) e c), 13 e 15 as excepções à regra geral das prestações de serviços B2C.

5.3 Regras gerais de localização das prestações de serviços previstas no artigo 6.º

As regras gerais de localização das prestações de serviços são de aplicação supletiva, aplicando-se a todas aquelas prestações de serviços que não tenham uma regra especial de localização. Por sua vez, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, as regras especiais deverão ser interpretadas restritivamente⁶¹.

⁶¹ Cfr. n.º 19 do Acórdão de 15 de Março de 1989, Caso *Hamann*, Proc. 51/88, Colect., 1989, p. 767.



5.3.1 Regra geral de localização das operações B2B

A partir de 1 de Janeiro de 2010, a regra geral prevista na alínea a) do n.º6 do artigo 6.º, determina que são localizadas no território nacional, i.e., são cá tributáveis, as prestações de serviços efectuadas a um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio (sujeito passivo “estabelecido” em Portugal), para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador (prestações de serviços B2B). É a chamada regra do adquirente sujeito passivo.

Assim, onde quer que se situe o prestador, caso se tratar dum adquirente sujeito passivo “estabelecido” em Portugal, por regra, as prestações de serviços serão tributadas em Portugal e, inversamente, se o adquirente for um sujeito “estabelecido” fora de Portugal, por regra, as prestações de serviços não serão localizadas em Portugal.

Linhas gerais de aplicação da regra geral de localização das operações B2B

- Quando o adquirente dos serviços for um SP, as operações passam a ser tributáveis no lugar onde o adquirente tenha a sua sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio fiscal, para o qual os serviços são prestados.
- Se um SP português prestar um serviço a um adquirente italiano que seja SP “estabelecido” em Itália, a operação localiza-se em Itália.
O prestador português não deve liquidar IVA, devendo ser o cliente italiano a liquidá-lo na Itália, à taxa aí vigente (inversão do sujeito passivo ou *reverse-charge*).
- Na situação inversa, ou seja, se o prestador de serviços for um SP italiano e o adquirente um SP “estabelecido” em Portugal, é o adquirente português que tem que proceder à liquidação do IVA devido pela operação, à taxa vigente no território português, reconhecendo-se-lhe o direito à dedução do IVA autoliquidado



Exemplo 1

Uma empresa espanhola, sujeito passivo do IVA estabelecido naquele país, contratou os serviços de um advogado com escritório em PT.

Dado não existir nenhuma regra de localização específica, os serviços de advocacia são subsumíveis na regra geral. Assim, como o destinatário dos serviços é um sujeito passivo sediado, estabelecido ou domiciliado fora do território nacional, conclui-se do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, *a contrario*, que os serviços não se consideram efectuados em território nacional, não sendo aqui tributados.

O prestador português não deve liquidar IVA, devendo ser o cliente espanhol a liquidá-lo em Espanha, à taxa aí vigente (inversão do sujeito passivo ou *reverse-charge*).

Exemplo 2

Uma empresa sediada em França alugou por seis meses um veículo automóvel a uma empresa locadora sediada em PT, para ser utilizado pelos seus funcionários deslocados no território nacional.

Trata-se de uma prestação de serviços de locação de um meio de transporte que não é considerada de curta duração, de acordo com a definição constante da alínea j) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA. Tendo os serviços por destinatário um sujeito passivo não estabelecido em PT, estes não são objecto de nenhuma regra de localização específica, pelo que a referida locação é subsumível na regra geral. Como o destinatário dos serviços é um sujeito passivo sediado, estabelecido ou domiciliado fora do território nacional, decorre do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, *a contrario*, que os serviços não se consideram efectuados em território nacional, não sendo aqui submetidos a tributação.

O prestador português não deve liquidar IVA, devendo ser o cliente francês a liquidá-lo em França, à taxa aí vigente (inversão do sujeito passivo ou *reverse-charge*).



Exemplo 3

Transporte de bens com início noutro EM e chegada em PT, sendo transportador um sujeito passivo espanhol.

O adquirente do serviço de transporte é um sujeito passivo português que fornece o seu n.º de IVA.

A operação localiza-se em PT, não existindo nenhuma exceção aplicável, sendo aplicável a regra geral prevista na alínea a) do n.º6 do artigo 6.º do CIVA.

O transporte está sujeito a IVA no território nacional.

A liquidação do IVA incumbe ao adquirente (n.º 1, alínea g) e n.º 5 do artigo 2.º do CIVA), que tem direito à respectiva dedução (alínea c) do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA).

Exemplo 4

Transporte de bens com início num EM diferente de PT e chegada noutro EM diferente do primeiro, sendo transportador um sujeito passivo português.

O adquirente do serviço de transporte é um sujeito passivo estabelecido no território nacional.

A operação localiza-se no território nacional, não existindo nenhuma exceção aplicável, sendo aplicável a regra geral prevista na alínea a) do n.º6 do artigo 6.º do CIVA.

A liquidação do IVA incumbe ao prestador de serviços.

Exemplo 5

Uma transportadora estabelecida em França, transporta um bem da Alemanha para Portugal.

A embalagem do bem (prestação acessória) é efectuada em França.

O adquirente das prestações acessórias é um sujeito passivo nacional que forneceu ao prestador o seu n.º de identificação IVA.

A operação localiza-se em PT, apesar de as prestações acessórias terem sido materialmente executadas noutros EM, não existindo nenhuma exceção aplicável,



sendo aplicável a regra geral prevista na alínea a) do n.º6 do artigo 6.º do CIVA
De acordo com a alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, o imposto terá de ser liquidado pelo adquirente das prestações de serviços em causa que tem direito à respectiva dedução (alínea c) do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA).

Exemplo 6

Venda de um imóvel localizado no território nacional, efectuada com a intermediação de um sujeito passivo estabelecido noutra EM.

O adquirente dos serviços de intermediação é um sujeito passivo português que fornece o seu n.º de IVA.

A operação de intermediação localiza-se no território nacional, não existindo nenhuma excepção aplicável, subsumindo-se na regra geral prevista na alínea a) do n.º6 do artigo 6.º do CIVA.

A liquidação do IVA incumbe ao adquirente (n.º 1, alínea g) e n.º 5 do artigo 2.º do CIVA), que tem direito à respectiva dedução (alínea c) do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA).

Exemplo 7

Uma empresa com sede em França faz a manutenção de software via Internet a uma empresa com sede em Lisboa.

Esta prestação de serviços configura-se como um dos serviços constantes do Anexo D ao CIVA, sendo considerada efectuada no território nacional, uma vez que o adquirente é sujeito passivo do IVA em Portugal (alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA), não existindo nenhuma excepção aplicável, subsumindo-se na regra geral prevista na alínea a) do n.º6 do artigo 6.º do CIVA. A liquidação do IVA incumbe ao adquirente (n.º 1, alínea g) e n.º 5 do artigo 2.º do CIVA), que terá direito à respectiva dedução (alínea c) do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA).



Exemplo 8

Uma empresa com sede em Lisboa adquire a uma empresa com sede nos Estados Unidos da América serviços de ensino via Internet, sendo prestados por esta via.

Esta prestação de serviços configura-se como um dos serviços constantes do Anexo D ao CIVA, considerando-se efectuada no território nacional, dado que o adquirente é sujeito passivo do IVA em PT (alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA), pelo que é cá tributada, não existindo nenhuma excepção aplicável, sendo aplicável a regra geral prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA. A liquidação do IVA incumbe ao adquirente (n.º 1, alínea g) e n.º 5 do artigo 2.º do CIVA), que tem direito à respectiva dedução (alínea c) do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA).

Exemplo 9

Uma empresa com sede no Porto transmitiu, via Internet, um jogo a uma empresa com sede noutro EM.

Esta prestação de serviços configura-se como um dos serviços constantes do Anexo D ao CIVA, não sendo localizada no território nacional, não existindo nenhuma excepção aplicável, sendo aplicável *a contrario* a regra geral prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.

O prestador português não deve liquidar IVA, devendo ser o cliente do outro EM a liquidá-lo nesse outro EM, à taxa aí vigente (inversão do sujeito passivo ou *reverse-charge*).

Exemplo 10

Uma empresa com sede no Porto transmitiu, via Internet, um jogo a uma empresa com sede num país terceiro.

Esta prestação de serviços configura-se como um dos serviços constantes do Anexo D ao CIVA, não sendo localizada no território nacional, não existindo nenhuma excepção aplicável, sendo aplicável *a contrario* a regra geral prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.



O prestador português não deve liquidar IVA.

5.3.2 Regra geral de localização das operações B2C

Para as prestações de serviços B2C mantém-se a regra geral antiga, embora com um maior número de excepções. Assim, **de acordo com o estatuído na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º, são tributáveis no território nacional as prestações de serviços efectuadas a partir da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do prestador localizados no território nacional cujo adquirente seja um consumidor final.**

Estamos perante a chamada regra do prestador: onde quer que se situe o adquirente, desde que não seja sujeito passivo, por regra as prestações de serviços serão tributadas em Portugal se o prestador for um sujeito passivo sediado em Portugal e, inversamente, se o prestador for um sujeito sediado fora de Portugal, por regra, as prestações de serviços não serão localizadas em Portugal.

Linhas gerais de aplicação da regra geral de localização das operações B2C

Se um SP português prestar um serviço a um adquirente francês que não seja sujeito passivo, a partir da sede, estabelecimento estável ou domicílio localizados em PT, deverá liquidar IVA português, uma vez que a operação se localiza, em princípio, em PT.

Exemplo 11

Um advogado com escritório em PT foi contratado por um cidadão espanhol, residente em Espanha, para o patrocinar.

Trata-se de uma prestação de serviços de advocacia considerada efectuada em território nacional, dado se encontrar abrangida pela regra geral prevista na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, competindo ao prestador dos serviços proceder à liquidação do correspondente IVA.



5.3.3 Excepções às regras gerais ou regras especiais de localização das prestações de serviços

5.3.3.1 Excepções comuns

De acordo com o previsto no n.º 7 do artigo 6.º, as regras gerais são afastadas, não sendo tributáveis no território nacional as seguintes operações B2B e B2C:

- a) **Prestações de serviços relacionadas com um imóvel sito fora do território nacional**, incluindo os serviços prestados por arquitectos, por empresas de fiscalização de obras, por peritos e agentes imobiliários, e os que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários, assim como a concessão de direitos de utilização de bens imóveis e a prestação de serviços de alojamento efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, tais como parques de campismo;

Exemplo 12

Um arquitecto português, com gabinete em Lisboa, elabora um projecto para a construção de imóvel em Madrid.

Independentemente de o adquirente actuar como particular ou como sujeito passivo, a prestação de serviços é considerada como sendo efectuada em Espanha, uma vez que se refere a imóvel aí situado, pelo que não é tributada em PT (alínea a) do n.º 7 do artigo 6.º do CIVA).

- b) **Prestações de serviços de transporte de passageiros, pela distância percorrida fora do território nacional;**

Exemplo 13

Uma empresa transportadora sediada em PT realizou um transporte de passageiros em autocarro entre o Porto e Madrid.

Independentemente de o adquirente actuar como particular ou como sujeito passivo, trata-se uma prestação de serviços de transporte de passageiros que é abrangida



pela conjugação das regras de localização da alínea b) do n.º 7 e da alínea b) do n.º 8 do artigo 6.º do CIVA, sendo abrangida pelo âmbito de incidência do IVA português apenas a parte proporcional à distância percorrida no território nacional.

- c) **Prestações de serviços de alimentação e bebidas, que não as referidas na alínea d), que sejam executadas fora do território nacional;**

Exemplo 14

Para celebrar o seu aniversário, uma pessoa residente em Badajoz contratou os serviços de um restaurante localizado em Évora, que confeccionou os produtos alimentares e deslocou o respectivo pessoal ao domicílio do aniversariante. Trata-se de uma prestação de serviços de alimentação e bebidas (serviço de *catering*) abrangida pela regra de localização da alínea c) do n.º 7 do artigo 6.º do CIVA, não se encontrando sujeita a IVA no território nacional.

- d) **Prestações de serviços de alimentação e bebidas, executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intra-UE de passageiros, quando o lugar de partida do transporte ocorra fora do território nacional;**

Exemplo 15

Serviços de alimentação e bebidas prestado a bordo de um iate de passeios num percurso entre Cadiz e Faro, com partida em Espanha. Trata-se de uma prestação de serviços de alimentação e bebidas (serviço de *catering*) abrangida pela regra de localização da alínea d) do n.º 7 do artigo 6.º do CIVA, não se encontrando sujeita a IVA no território nacional.

- e) **Prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e**



exposições, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso, que não tenham lugar no território nacional;⁶²

Exemplo 16

Uma exposição realizada em Madrid organizada por uma empresa estabelecida em PT, recebeu visitantes provenientes de diversos países, alguns domiciliados em PT, vários domiciliados noutros EM e outros domiciliados fora da UE. Independentemente do lugar de estabelecimento do organizador da exposição e do lugar de domicílio dos visitantes, assim como do estatuto destes face ao IVA, a disponibilização do ingresso numa exposição que tem lugar fora do território nacional encontra-se abrangida pelo disposto na alínea e) do n.º 7 do artigo 6.º do CIVA, não tendo lugar no território nacional, pelo que as correspondentes prestações de serviços não se consideram efectuadas no território nacional.

Exemplo 17

Uma empresa portuguesa inscreveu um empregado seu para assistir a uma conferência de carácter científico em Luanda. Trata-se de uma prestação de serviços de carácter científico que tem lugar fora do território nacional, não sendo considerada aqui realizada, nos termos da alínea e) do n.º 7 do artigo 6.º do CIVA.

f) Locação de curta duração de um meio de transporte, quando o lugar da colocação à disposição do destinatário se situe fora do território nacional.

Exemplo 18

Uma empresa sediada em PT, tendo um empregado seu deslocado em serviço em Espanha durante uma semana, alugou por esse período um veículo automóvel a uma empresa locadora sediada em Espanha, para ser utilizado pelo seu empregado durante a sua permanência naquele país.

⁶² Esta redacção foi introduzida através do Decreto-Lei n.º 134/2010, de 27 de Dezembro.



Trata-se de uma prestação de serviços de locação de curta duração de um meio de transporte, de acordo com a definição constante da alínea j) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA. Considerando que o meio de transporte foi colocado à disposição do locatário fora do território nacional, a prestação de serviços não se considera aqui efectuada, nos termos da alínea f) do n.º 7 do artigo 6.º do CIVA, não havendo lugar à liquidação do IVA em PT.

Por sua vez, caso as mesmas operações enunciadas supra sejam materialmente executadas em Portugal, serão cá tributáveis nos termos do previsto no n.º 8, verificados os pressupostos nele previstos. Os n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º são, assim, normas reflexas, sendo as prestações de serviços referidas tributáveis onde são materialmente executadas.

Exemplo 19

Uma empresa estabelecida em França explora um parque de campismo em Lagos, sendo adquirentes dos serviços clientes particulares.

Trata-se de uma prestação de serviços relativa a um bem imóvel situado em PT, pelo que lhe é aplicável a regra de localização prevista na alínea a) do n.º 8 do artigo 6.º do CIVA. Embora o prestador dos serviços não se encontre estabelecido no território nacional, deve proceder à liquidação e ao pagamento do correspondente imposto junto da administração fiscal portuguesa, uma vez que o destinatário dos serviços não é um sujeito passivo do IVA.

Exemplo 20

Um perito avaliador espanhol vem ao Porto avaliar um imóvel na Rua de Santa Catarina a sujeito passivo de IVA.

A prestação de serviços é considerada localizada em PT, uma vez que se refere a um imóvel aqui situado, pelo que terá de ser tributada no território nacional (alínea a) do n.º 8 do artigo do CIVA). Caso o avaliador espanhol não nomeie representante em PT a liquidação do IVA da competência do adquirente do serviço (alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA), pelo que empresa portuguesa a quem o serviço é facturado, mesmo que apenas pratique operações isentas nos termos do artigo 9.º do CIVA, terá de proceder à liquidação do IVA a favor



Estado. O direito à dedução do IVA assim liquidado depende do enquadramento do adquirente dos serviços face ao CIVA.

Exemplo 21

O proprietário de uma moradia situada em Caminha contratou uma empresa sediada em Espanha, sem estabelecimento estável em PT, para executar obras de restauro nessa moradia particular.

Trata-se de uma prestação de serviços relativa a um bem imóvel situado em PT, pelo que lhe é aplicável a regra de localização prevista na alínea a) do n.º 8 do artigo 6.º do CIVA. Embora o prestador dos serviços não se encontre estabelecido no território nacional, deve proceder à liquidação e ao pagamento do correspondente imposto junto da administração fiscal portuguesa, uma vez que o destinatário dos serviços não é um sujeito passivo do IVA.

Exemplo 22

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

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

Por último, em conformidade com o estatuído na alínea a) do n.º 12 do artigo 6.º, é tributável no território nacional a locação de bens móveis corpóreos, com excepção de meios de transporte, efectuada a pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território da UE, quando a utilização ou exploração efectivas desses bens ocorram no território nacional.

Exemplo 23

Uma empresa estabelecida em Marrocos aluga uma máquina que é utilizada em trabalhos de construção civil em PT.

Trata-se de uma locação de bens móveis corpóreos que não são meios de transporte, efectuada a pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território da UE, pelo que,



ocorrendo a respectiva utilização e exploração efectiva no território nacional, é aqui objecto de tributação, devendo o prestador de serviços liquidar IVA no território nacional (alínea a) do n.º12 do artigo 6.º).

5.3.4 Excepções específicas

As excepções específicas contempladas no artigo 6.º, apenas aplicáveis às prestações de serviços B2C, em regra também se inclinam para a tributação no local da execução material (local onde se considera que se verifica o consumo). **Assim, em conformidade com o estatuído no n.º 9 do artigo 6.º não são tributáveis no território nacional as seguintes operações:**

- a) **Prestações de serviços de transporte de bens, com excepção do transporte intra-UE de bens, pela distância percorrida fora do território nacional,**⁶³

Exemplo 24

Um particular com domicílio em Lisboa, contrata uma empresa estabelecida em Espanha para lhe transportar uma mobília de Marrocos para Espanha.

Tratando-se de um transporte de bens ocorrido fora do território nacional, não é aqui objecto de tributação (alínea a) do n.º9 do artigo 6.º).

- b) **Prestações de serviços de transporte intra-UE de bens, quando o lugar de partida ocorra fora do território nacional;**

Doutrina

A este propósito veja-se o Ofício Circulado n.º 33 128, de 2 de Abril de 1992, da DSCA SIVA.

⁶³ O transporte está disciplinado nos artigos 366.º a 392.º do Código Comercial, entendendo-se como tal o serviço que tem por objecto a deslocação de bens ou pessoas de um ponto geográfico a outro, mediante a utilização de elementos afectos a uma exploração empresarial. O transporte internacional, regulado pela Convenção CMR, implica que os locais de carga e de descarga se situem em Estados diferentes.

Neste contexto, deverá salientar-se que o conceito de meio de transporte tem vindo a ser interpretado de uma forma ampla pelo Tribunal de Justiça, abrangendo não apenas todos aqueles cuja função essencial é, efectivamente, o transporte, como também aqueles que possam, objectivamente, ser utilizados para esse efeito. Assim, no Caso *Hamann*, o Tribunal considerou como meios de transporte navios à vela em alto mar, ainda que utilizados para prática desportiva.



Exemplo 25

Transporte de mobílias com início em Paris e chegada a Lisboa, sendo transportador um sujeito passivo português.

O adquirente do serviço de transporte é um particular domiciliado em Portugal.

A operação não se localiza em PT, dado ter tido início noutro EM (alínea b) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA).

Exemplo 26

Transporte com início num EM diferente de PT e chegada noutro EM diferente do primeiro, sendo transportador um sujeito passivo português.

O adquirente do serviço de transporte é uma pessoa que não é sujeito passivo.

A operação não se localiza em Portugal, dado ter tido início noutro EM (alínea b) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA).

Exemplo 27

Transporte com início noutro EM e chegada a PT, sendo transportador um sujeito passivo de outro EM.

O adquirente do serviço de transporte é uma pessoa que não é sujeito passivo.

A operação não se localiza em PT, dado ter tido início noutro EM (alínea b) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA).

- c) 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), que sejam materialmente executadas fora do território nacional;**



Exemplo 28

Transporte de uma escultura de PT para a Bélgica, sendo esta objecto de embalagem especial em Espanha.

O adquirente destes últimos serviços é um particular domiciliado em PT.

As operações localizam-se em Espanha (alínea c) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA).

- d) **Prestações de serviços que consistam em trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes, quando executadas total ou essencialmente fora do território nacional;**

Exemplo 29

Um não sujeito passivo de IVA domiciliado em Elvas, deixa o seu veículo automóvel em reparação numa oficina em Badajoz.

As operações localizam-se em Espanha (alínea d) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA).

- e) **Prestações de serviços efectuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem, quando a operação a que se refere a intermediação tenha lugar fora do território nacional⁶⁴;**

Doutrina

Relativamente às prestações de serviços de intermediação, veja-se o Ofício Circulado n.º 488, de 4 de Janeiro de 1994, da Direcção de Serviços do IVA.

Exemplo 30

Venda de um imóvel localizado em Espanha a um não sujeito passivo domiciliado em Vendas Novas, efectuada com a intermediação de um sujeito passivo português.

A operação de intermediação não se localiza em PT (alínea e) do n.º9 do artigo 6.º

⁶⁴ Neste contexto, veja-se o Ofício-circulado n.º 488, de 4 de Janeiro de 1994, da DSIVA do SIVA.



do CIVA).

Com efeito, a operação a que se refere a intermediação, sendo uma operação relativa a um bem imóvel, não se localiza no território nacional (alínea a) do n.º7 do artigo 6.º).

Exemplo 31

Transmissão intracomunitária a partir de Espanha, efectuada com a intermediação de um sujeito passivo estabelecido noutra EM.

O adquirente dos serviços de intermediação é uma pessoa que não é sujeito passivo.

A operação de intermediação não se localiza em PT (alínea e) do n.º9 do artigo 6.º do CIVA).

- f) **Prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, não abrangidas pela alínea e) do n.º 7, compreendendo as dos organizadores daquelas actividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias, que não tenham lugar no território nacional;**⁶⁵

Exemplo 32

Uma empresa sediada em PT deslocou um empregado seu a Madrid, para ministrar um curso de formação profissional a particulares.

Trata-se de uma prestação de serviços similar ao ensino, cuja execução não ocorre em território nacional, pelo que não se considera aqui efectuada nos termos da alínea f) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA.

Exemplo 33

Um grupo musical português foi contratado por um particular para realizar um concerto em França.

A prestação de serviços realizada pelo grupo musical ao particular, dado não ter

⁶⁵ Esta regra foi aditada pelo Decreto-Lei n.º 134/2010, de 27 de Dezembro.



lugar no território nacional, não se considera aqui efectuada, nos termos da alínea f) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA.

g) Locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território nacional⁶⁶;

Exemplo 34

Um turista belga alugou, durante 60 dias, um automóvel a uma empresa locadora de veículos sediada em Tavira, sem estabelecimento estável em PT.

Trata-se de uma prestação de serviços de locação de um meio de transporte que não é de curta duração, não se encontrando preenchidas as condições previstas na alínea j) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA, não se considerando aqui efectuada nos termos da alínea g) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA.

h) Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via electrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território nacional.

Exemplo 35

Uma empresa sediada em PT vende um jogo virtual pela NET a um adquirente não sujeito passivo domiciliado em Espanha.

Trata-se de uma prestação de serviços por via electrónica descrita no Anexo D, não se considerando aqui efectuada nos termos da alínea h) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA.

O n.º 10 é uma norma reflexa do n.º 9, determinando que, não obstante o disposto na alínea b) do n.º 6, considera que são tributáveis no território nacional as seguintes operações:

⁶⁶ Esta regra foi aditada pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de Agosto. Sobre esta alteração veja-se o Ofício Circulado n.º 30140/2012, de 28 de Dezembro.



- a) Prestações de serviços de transporte de bens, com excepção do transporte intra-UE de bens, pela distância percorrida no território nacional;**

Exemplo 36

A, particular residente em Braga, tendo em vista mudar de residência para Leiria, contratou uma empresa de transporte de bens sediada em Espanha para proceder ao transporte das mobílias. Trata-se de uma prestação de serviços de transporte interno de bens localizada no território nacional, nos termos da alínea a) do n.º 10 do artigo 6.º do CIVA, dado que o percurso foi aqui realizado. Embora o prestador dos serviços não se encontre sediado, estabelecido ou domiciliado em PT, incumbe-lhe proceder à liquidação e entrega do IVA, bem como ao cumprimento das obrigações acessórias decorrentes da tributação. Para o efeito, estando em causa um sujeito passivo estabelecido noutra EM, a nomeação de representante fiscal é facultativa, de acordo com o previsto no n.º 1 do artigo 30.º do CIVA.

- b) Prestações de serviços de transporte intra-UE de bens, quando o lugar de partida ocorra no território nacional;**

Exemplo 37

A, particular, residente em PT, contrata uma empresa espanhola para lhe mudar a mobília da sua casa do Porto para a sua residência de férias em Espanha. Trata-se de uma prestação de serviços de transporte intracomunitário de bens de acordo com a definição constante da alínea e) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA, que tem início no território nacional, pelo que os serviços se consideram aqui efectuados nos termos da alínea b) do n.º 10 do artigo 6.º do CIVA, incumbindo à empresa transportadora proceder à liquidação do imposto.

Exemplo 38

Transporte com início em PT e chegada noutra EM, sendo transportador um sujeito passivo português.



O adquirente do serviço de transporte é uma pessoa que não é sujeito passivo.
A operação localiza-se no território nacional (alínea b) do n.º 10 do artigo 6.º do CIVA).
O responsável pela liquidação do IVA é o transportador.

- c) **Prestações de serviços acessórias do transporte, que sejam materialmente executadas no território nacional;**

Exemplo 39

A, particular residente em PT, para proceder ao transporte da mobília da sua casa entre PT e Espanha, adquiriu serviços de embalagem e carregamento da mobília para o meio de transporte a uma empresa sediada em PT, operações estas que ocorreram em PT.

Trata-se de um serviço acessório do transporte cujo lugar de execução material ocorreu no território nacional, pelo que os serviços se consideram aqui efectuados nos termos da alínea c) do n.º 10 do artigo 6.º do CIVA, incumbindo à empresa proceder à liquidação do imposto.

- d) **Prestações de serviços que consistam em trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes, quando executadas total ou essencialmente no território nacional;**

Exemplo 40

Um afinador de pianos espanhol, estabelecido em Madrid, deslocou-se a Lisboa para afinar o piano de um cidadão português aqui residente.

É um trabalho efectuado sobre um bem móvel corpóreo cuja execução material ocorreu no território nacional e cujo destinatário é um não sujeito passivo, pelo que é cá localizado, nos termos da alínea d) do n.º 10 do artigo 6.º do CIVA, incumbindo à empresa prestadora dos serviços proceder à liquidação do correspondente IVA.



- e) **Prestações de serviços efectuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem, quando a operação a que se refere a intermediação tenha lugar no território nacional;**

Exemplo 41

Um cidadão residente em Espanha contratou um intermediário domiciliado naquele país para o pôr em contacto com uma empresa transportadora sediada em PT, para lhe fazer um transporte de mobílias que comprou em Elvas para a sua casa de Madrid.

Trata-se de um serviço de intermediação prestado em nome próprio e por conta de outrem, localizada cá de acordo com o disposto na alínea e) do n.º 9 e na alínea e) do n.º 10 do artigo 6.º do CIVA.

O responsável pela liquidação do IVA é o intermediário, que terá de nomear representante no território nacional.

Exemplo 42

Venda de um imóvel localizado no território nacional, efectuada com a intermediação de um sujeito passivo estabelecido noutra EM.

O adquirente dos serviços de intermediação é uma pessoa que não é sujeito passivo.

A operação de intermediação localiza-se no território nacional (alínea a) do n.º 8 do artigo 6.º e alínea e) do respectivo n.º 10).

O responsável pela liquidação do IVA é o intermediário, que terá de nomear representante no território nacional.

Exemplo 43

Espectáculo realizado no território nacional, efectuado com a intermediação de um sujeito passivo estabelecido num país terceiro.

O adquirente dos serviços de intermediação é uma pessoa que não é sujeito passivo.

A operação de intermediação localiza-se no território nacional (alíneas e) e f) do n.º 10 do artigo 6.º do CIVA.

O responsável pela liquidação do IVA é o intermediário, que terá de nomear representante no território nacional.



representante no território nacional.

- f) **Prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, não abrangidas pela alínea e) do n.º 8, compreendendo as dos organizadores daquelas actividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias, que tenham lugar no território nacional⁶⁷;**

Exemplo 44

B, formador sedado em Itália, vem a PT dar uma acção de formação profissional sobre design de interiores a não sujeitos passivos de IVA.

É uma prestação de serviços de ensino e similares, que tem lugar no território nacional localizando-se cá (alínea f) do n.º 10 do artigo 6.º do CIVA).

- g) **Locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada no território nacional⁶⁸;**

Note-se que o n.º13 do artigo 6.º vem determinar que o disposto nesta alínea g) do n.º 10 não tem aplicação relativamente à locação de uma embarcação de recreio, que não seja de curta duração, quando o locador tenha sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio fora do território nacional, a partir do qual os serviços são prestados, e a efectiva colocação da embarcação à disposição do destinatário ocorra no mesmo território. Tal como se elucida no Ofício-circulado n.º 30140/2012, de 28 de Dezembro, a partir de 1 de Janeiro de 2013 a regra geral constante na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º, que determina a tributação das prestações de serviços efectuadas a não sujeitos passivos quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados, passou a ser afastada nas seguintes situações:

- *“Locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território nacional.”* Neste caso, a tributação não tem lugar em território nacional (alínea g) do n.º 9).

⁶⁷ Esta norma foi aditada através Decreto-Lei n.º 134/2010, de 27 de Dezembro.

⁶⁸ Esta norma foi aditada pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013.



- “*Locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada no território nacional.*” Neste caso, a tributação ocorre em território nacional (alínea g) do n.º 10).

Exemplo 45

Um português domiciliado em Lisboa, alugou um iate no Algarve para as suas férias de Verão em Tavira, durante 100 dias, que lhe foi colocado à disposição na marina de Vilamoura. Está em causa uma locação de um meio de transporte, que não é de curta duração, sendo o destinatário uma pessoa estabelecida ou domiciliada no território nacional, pelo que é tributada no território nacional (alínea g) do n.º 10 do artigo 6.º do CIVA).

- h) Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via electrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada no território nacional⁶⁹.**

Exemplo 46

Uma empresa com sede em Madrid transmitiu, via Internet, um jogo a um não sujeito passivo residente em PT.

Esta prestação de serviços configura-se como um dos serviços constantes do Anexo D ao CIVA, sendo localizada no território nacional (alínea h do n.º 10 do artigo 6.º do CIVA).

Por sua vez, de acordo com o n.º 11, não obstante o disposto na alínea b) do n.º 6, não são tributáveis no território nacional as prestações de serviços adiante enumeradas, quando o adquirente for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da UE:

- a) Cessão ou concessão de direitos de autor, brevets, licenças, marcas de fabrico e de comércio e outros direitos análogos;**

⁶⁹ Aditada pelo DL n.º 158/2014, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2015.



Exemplo 47

Um sujeito passivo de IVA sediado em Lisboa, cede uma patente a um particular angolano, residente em Luanda.

Trata-se de uma prestação de serviços de cessão de uma patente efectuada por um sujeito passivo sediado em PT a um não sujeito passivo residente fora da UE, pelo que a mesma não se considera efectuada em território nacional nos termos da alínea a) do n.º 11 do artigo 6.º do CIVA, não sendo tributada em PT.

b) Prestações de serviços de publicidade;

Exemplo 48

Um particular residente em Luanda, colocou numa revista portuguesa um anúncio para venda da sua casa em PT.

Trata-se de uma prestação de serviços de publicidade realizada por um sujeito passivo sediado em PT a um não sujeito passivo residente fora da UE, pelo que a mesma não se considera efectuada em território nacional nos termos da alínea b) do n.º 11 do artigo 6.º do CIVA, não havendo lugar a tributação em PT.

c) Prestações de serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas, e de gabinetes de estudo em todos os domínios, compreendendo os de organização, investigação e desenvolvimento;

Exemplo 49

Um advogado com escritório em PT foi contratado por um cidadão residente em Maputo para fazer um Parecer sobre a aplicação da Convenção para evitar a dupla tributação.

Trata-se de uma prestação de serviços de um advogado realizada por um



sujeito passivo sediado em PT a um não sujeito passivo residente fora da UE, pelo que a mesma não se considera efectuada em território nacional nos termos da alínea c) do n.º 11 do artigo 6.º do CIVA, não havendo lugar a tributação em PT.

d) Tratamento de dados e fornecimento de informações;

Exemplo 50

Uma empresa portuguesa de tratamento de dados, com sede em Lisboa, é contratada por um cidadão residente na Tunísia para fazer um trabalho. Trata-se de uma prestação de serviços de tratamento de dados realizada por um sujeito passivo sediado em PT a um não sujeito passivo residente fora da UE, pelo que a mesma não se considera efectuada em território nacional nos termos da alínea d) do n.º 11 do artigo 6.º do CIVA, não havendo lugar a tributação em PT.

e) Operações bancárias, financeiras e de seguro ou resseguro, com excepção da locação de cofres-fortes;

Exemplo 51

Um banco português, com sede em Lisboa, realiza operações financeiras para um cidadão angolano residente em Maputo. Trata-se de uma prestação de serviços de operações financeiras realizada por um sujeito passivo sediado em PT a um não sujeito passivo residente fora da UE, pelo que a mesma não se considera efectuada em território nacional nos termos da alínea e) do n.º 11 do artigo 6.º do CIVA, não havendo lugar a tributação em PT.

f) Colocação de pessoal à disposição;



Exemplo 52

Um banco português, com sede em Lisboa, cede 10 funcionários a uma empresa de Cabo Verde, com sede na Praia.

Trata-se de uma prestação de serviços de colocação de pessoal à disposição realizada por um sujeito passivo sediado em PT a um residente fora da UE, pelo que a mesma não se considera efectuada em território nacional nos termos da alínea f) do n.º 11 do artigo 6.º do CIVA, não havendo lugar a tributação em PT.

g) Locação de bens móveis corpóreos, com excepção de meios de transporte;

Exemplo 53

Um cidadão residente na Suíça, sem domicílio em território nacional, estando de férias em PT, alugou uma cadeira de rodas dado aqui ter fracturado uma perna.

Trata-se de uma locação de bens móveis corpóreos, que não de um meio de transporte, a que se reportam as regras específicas previstas na alínea g) do n.º 11 e a alínea a) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA. Sendo o locatário um não sujeito passivo residente num país não pertencente à UE, uma operação de locação de bens móveis corpóreos, com excepção de meios de transporte, poderia, noutras circunstâncias, ser não sujeita a IVA em território nacional, atendendo ao previsto no disposto na alínea g) do n.º 11 do artigo 6.º do CIVA. Todavia, dado que os bens locados são objecto de utilização em PT, a alínea a) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA determina que a prestação de serviços de locação seja considerada efectuada em PT, competindo ao prestador dos serviços proceder à liquidação do correspondente imposto.

h) Cessão ou concessão do acesso a uma rede de gás natural ou a qualquer rede a ela ligada, à rede de electricidade, ou às redes de aquecimento e arrefecimento, bem como prestações de



serviços de transporte ou envio através dessas redes e prestações de serviços directamente conexas⁷⁰;

Exemplo 54

Uma empresa sediada em PT presta serviços de acesso a uma rede de gás natural a um cidadão domiciliado em Angola.

Esta operação não se considera efectuada em território nacional nos termos da alínea h) do n.º 11 do artigo 6.º do CIVA, não havendo lugar a tributação em PT.

m) Obrigação de não exercer, mesmo a título parcial, uma actividade profissional ou um direito mencionado no presente número⁷¹.

Exemplo 55

Um contabilista angolano compromete-se a não exercer funções numa determinada empresa em PT, recebendo uma quantia para o efeito.

Trata-se de uma prestação de serviços não localizada em PT nos termos do disposto na alínea m) do n.º11 do artigo 6.º do CIVA.

São ainda tributáveis no território nacional, em conformidade com o disposto no n.º12, as seguintes prestações de serviços:

a) Locação de curta duração de um meio de transporte, efectuada a um consumidor final, quando a respectiva colocação à disposição do destinatário tenha ocorrido fora da UE e a utilização ou exploração efectivas do meio de transporte ocorram no território nacional;

⁷⁰ Esta norma foi inserida através do Decreto-Lei n.º 134/2010.

⁷¹ Note-se que as anteriores alíneas i), j) e l), foram revogadas pelo Decreto-Lei n.º158/2014, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2015.



Exemplo 56

Um particular residente em Luanda, alugou a uma empresa portuguesa um veículo automóvel por 15 dias para se deslocar em PT, tendo-lhe sido entregue em Marrocos.

Trata-se de uma prestação de serviços de locação de curta duração de um meio de transporte, efectuada a um consumidor final, tendo a respectiva colocação à disposição do destinatário ocorrido fora da UE e a sua utilização ou exploração efectivas no território nacional, que se considera aqui efectuada, nos termos da alínea a) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA, uma vez que, apesar de o locatário ser uma entidade estabelecida fora da UE, a utilização ou exploração efectiva do bem locado ocorre no território nacional, competindo ao prestador dos serviços proceder à liquidação do correspondente imposto.

- c) Locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração, efectuada a pessoa que não seja um sujeito passivo, quando este esteja estabelecido ou domiciliado fora da UE e a utilização ou exploração efectivas do meio de transporte ocorram no território nacional⁷²;**

Exemplo 57

Um turista marroquino, alugou, durante 60 dias, um automóvel a uma empresa locadora de veículos sediada em Beja, para viajar dentro de Portugal.

Trata-se de uma prestação de serviços de locação de um meio de transporte que não é de curta duração, não se encontrando preenchidas as condições previstas na alínea j) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA. Uma vez que o locatário utilizou efectivamente o meio de transporte no território nacional, os serviços de locação são considerados aqui efectuados, nos termos da alínea c) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA.

- c) Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via electrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, cujo destinatário seja uma pessoa**

⁷² Redacção dada pelo DL n.º 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013.



estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços sejam prestados, e a utilização e exploração efectivas desses serviços tenham lugar no território nacional;

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

Sendo o destinatário dos serviços uma pessoa que não seja um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, para além das situações abrangidas supra, considera-se que a utilização e exploração efectivas ocorrem no território nacional quando aqui se situar o local em que aquele disponha de uma linha fixa instalada, o local a que pertença o indicativo da rede móvel de um módulo de identificação de assinante (cartão SIM), ou o local em que esteja situado um descodificador ou dispositivo similar ou, sendo este local desconhecido, para onde tenha sido remetido um cartão de visualização, através dos quais os serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão ou os serviços por via electrónica sejam prestados (n.º 15 do artigo 6.º).

Exemplo 58

Um hotel com sede em PT transmitiu, via Internet, em Lisboa, um jogo a um não sujeito passivo residente nos Estados Unidos da América que se encontrava aí hospedado.

Trata-se de uma prestação de serviços constante do Anexo D ao CIVA, sendo localizada no território nacional (alínea d) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA), devendo o prestador liquidar IVA.

d) Locação de uma embarcação de recreio, que não seja de curta duração, efectuada a pessoa que não seja um sujeito passivo, quando o locador tenha no território nacional sede,



estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio, a partir do qual os serviços são prestados, e a efectiva colocação da embarcação à disposição do destinatário ocorra no território nacional⁷³.

Exemplo 59

Uma empresa sediada em Faro loca durante 95 dias a um turista não sujeito passivo inglês, um barco à vela, tendo-o colocado à sua disposição na Marina de Vilamoura. Trata-se de uma prestação de serviços de locação de um meio de transporte que não é de curta duração localizada no território nacional (alínea e) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA).

Sobre casos práticos de aplicação destas normas vejam-se os quadros em anexo ao Ofício-Circulado n.º 30115, que se passam a reproduzir.

Quadro 1 – Anexo ao Ofício Circulado n.º 30115, de 29 de Dezembro de 2009

Servicos	Adquirente	Localização/Tributacã	Norma
Cessão ou concessão de direitos de autor, brevets, licenças, marcas de fabrico e de comércio e outros direitos análogos	S.P. nacional	Território nacional	Alínea a) n.º 6
	S.P. comunitário	Lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	S.P. fora da UE	Não tributado na Comunidade	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE	Território nacional	Alínea b) n.º 6
	Particular fora da UE	Não tributado na Comunidade	Alínea a) n.º 11
Serviços de publicidade	S.P. nacional	Território nacional	Alínea a) n.º 6
	S.P. comunitário	Lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	S.P. fora da UE	Não tributado na	Alínea a) n.º 6 (à
	Particular na UE	Território nacional	Alínea b) n.º 6

⁷³ Aditada pelo DL n.º 197/2012, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013.



	Particular fora da	Não tributado na	Alínea b) n.º 11
Serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas, e de gabinetes de estudo em todos os domínios, compreendendo os de organização, investigação e desenvolvimento	S.P. nacional	Território nacional	Alínea a) n.º 6
	S.P. comunitário	Lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	S.P. fora da UE	Não tributado na Comunidade	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE	Território nacional	Alínea b) n.º 6
	Particular fora da UE	Não tributado na Comunidade	Alínea c) n.º 11
Tratamento de dados e fornecimento de informações	S.P. nacional	Território nacional	Alínea a) n.º 6
	S.P. comunitário	Lugar da sede, estabelecimento estável	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	S.P. fora da UE	Não tributado na	Alínea a) n.º 6 (à
	Particular na UE	Território nacional	Alínea b) n.º 6
	Particular fora da	Não tributado na	Alínea d) n.º 11
Operações bancárias, financeiras e de seguro ou resseguro, com excepção da locação de cofres – fortes	S.P. nacional	Território nacional	Alínea a) n.º 6
	S.P. comunitário	Lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	S.P. fora da UE	Não tributado na Comunidade	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE	Território nacional	Alínea b) n.º 6
	Particular fora da UE	Não tributado na Comunidade	Alínea e) n.º 11
Colocação de pessoal à disposição	S.P. nacional	Território nacional	Alínea a) n.º 6
	S.P. comunitário	Lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	S.P. fora da UE	Não tributado na Comunidade	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE	Território nacional	Alínea b) n.º 6
	Particular fora da UE	Não tributado na Comunidade	Alínea f) n.º 11
	S.P. nacional	Território nacional	Alínea a) n.º 6



Locação de bens móveis corpóreos, com excepção de meios de transporte, excepto na condição seguinte	S.P. comunitário	Lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	S.P. fora da UE	Não tributado na Comunidade	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE	Território nacional	Alínea b) n.º 6
	Particular fora da UE	Não tributado na Comunidade	Alínea g) n.º 11
Idem, quando a utilização ou exploração efectivas ocorram no território nacional	Pessoa estabelecida fora da Comunidade	Território nacional	Alínea a) n.º 12
Cessão ou concessão do acesso a sistemas de distribuição de gás natural ou de electricidade, bem como os serviços de transporte ou envio através desses sistemas e prestações de serviços directamente conexas	S.P. nacional	Território nacional	Alínea a) n.º 6
	S.P. comunitário	Lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	S.P. fora da UE	Não tributado na Comunidade	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE	Território nacional	Alínea b) n.º 6
	Particular fora da UE	Não tributado na Comunidade	Alínea h) n.º 11
Serviços de telecomunicações	S.P. nacional	Território nacional	Alínea a) n.º 6
	S.P. comunitário	Lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	S.P. fora da UE	Não tributado na Comunidade	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE	Território nacional	Alínea b) n.º 6
	Particular fora da UE	Não tributado na Comunidade	Alínea i) n.º 11
Serviços de radiodifusão e de televisão	S.P. nacional	Território nacional	Alínea a) n.º 6
	S.P. comunitário	Lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	S.P. fora da UE	Não tributado na Comunidade	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE	Território nacional	Alínea b) n.º 6
	Particular fora da	Não tributado na	Alínea j) n.º 11



Serviços prestados por via electrónica, nomeadamente as descritas no anexo D	S.P. nacional	Território nacional	Alínea a) n.º 6	
	S.P. comunitário	Lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)	
	S.P. fora da UE	Não tributado na	Alínea a) n.º 6 (à	
	Particular na UE	Território nacional	Alínea b) n.º 6	
	Particular fora da UE	Não tributado na Comunidade	Alínea l) n.º 11	
Obrigação de não exercer, mesmo a título parcial, uma actividade profissional ou um direito mencionado no número 11 do artigo 6.º	S.P. nacional	Território nacional	Alínea a) n.º 6	
	S.P. comunitário	Lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)	
	S.P. fora da UE	Não tributado na	Alínea a) n.º 6 (à	
	Particular na UE	Território nacional	Alínea b) n.º 6	
	Particular fora da	Não tributado na	Alínea m) n.º 11	
Locação de curta				
Q U A N	a) o lugar da colocação à disposição do destinatário	Qualquer que seja a natureza do adquirente	Território Nacional	Alínea f) n.º 8
	b) o lugar da colocação à disposição do destinatário se situe fora do	Qualquer que seja a natureza do adquirente	Fora do território nacional (no lugar onde é colocado à disposição)	Alínea f) n.º 7
	c) Colocado à disposição fora da Comunidade e a utilização ou exploração	Pessoa que não seja sujeito passivo	Território Nacional	Alínea b) n.º 12
Transporte de bens dentro do território nacional	S.P. nacional	Território Nacional	Alínea a) do n.º 6	
	S.P. comunitário ou S.P. fora da UE	Lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)	
	Particular na UE ou pessoa	Território Nacional	Alínea a) do n.º 10	



Transporte de bens, com exceção do transporte intracomunitário de bens, pela distância percorrida no território nacional	S.P. nacional	Território Nacional	Alínea a) do n.º 6
	S.P. comunitário ou S.P. fora da UE	Lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE ou pessoa estabelecida fora da Comunidade	Território Nacional	Alínea a) do n.º 10
Transporte de bens, com exceção do transporte intracomunitário de bens, pela distância percorrida fora do território nacional	S.P. nacional	Território Nacional	Alínea a) do n.º 6
	S.P. comunitário ou S.P. fora da UE	Lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE ou pessoa estabelecida fora da Comunidade	Fora do território nacional (no lugar onde é percorrida a distância)	Alínea a) do n.º 9
Transporte intracomunitário de bens, quando o lugar de partida ocorra no território nacional	S.P. nacional	Território Nacional	Alínea a) do n.º 6. Aplica-se a isenção
	S.P. comunitário ou S.P. fora da UE	Lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE ou pessoa	Território Nacional	Alínea b) do n.º 10
Transporte intracomunitário de bens, quando o lugar de partida ocorra fora do território nacional	S.P. nacional	Território Nacional	Alínea a) do n.º 6
	S.P. comunitário ou S.P. fora da UE	Lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE ou pessoa estabelecida fora da Comunidade	Fora do território nacional (no lugar de partida do transporte)	Alínea b) do n.º 9



Serviços acessórios do transporte, materialmente executados no território nacional	S.P. nacional	Território Nacional	Alínea a) do n.º 6
	S.P. comunitário ou	Lugar da sede,	Alínea a) n.º 6 (à
	Particular na UE ou pessoa	Território Nacional	Alínea c) do n.º 10
Serviços acessórios do transporte, materialmente executados fora do território nacional	S.P. nacional	Território Nacional	Alínea a) do n.º 6
	S.P. comunitário ou S.P. fora da UE	Lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE ou pessoa estabelecida fora da Comunidade	Fora do território nacional (no lugar onde são materialmente executadas)	Alínea c) do n.º 9
Trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes executadas total ou essencialmente no território nacional	S.P. nacional	Território Nacional	Alínea a) do n.º 6
	S.P. comunitário ou	Lugar da sede,	Alínea a) n.º 6 (à
	Particular na UE ou pessoa estabelecida fora da Comunidade	Território Nacional	Alínea d) do n.º 10
Trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes executadas total ou essencialmente fora do território nacional	S.P. nacional	Território Nacional	Alínea a) do n.º 6
	S.P. comunitário ou S.P. fora da UE	Lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE ou pessoa estabelecida fora da Comunidade	Fora do território nacional (no lugar onde são materialmente executadas)	Alínea d) do n.º 9
Serviços efectuados por intermediários agindo em nome e por conta de outrem, quando a operação a que se refere a intermediação tenha lugar no território nacional	S.P. nacional	Território Nacional	Alínea a) do n.º 6
	S.P. comunitário ou S.P. fora da UE	Lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE ou pessoa	Território Nacional	Alínea e) do n.º 10



Serviços efectuados por intermediários agindo em nome e por conta de outrem, quando a operação a que se refere a intermediação tenha lugar fora do território nacional	S.P. nacional	Território Nacional	Alínea a) do n.º 6
	S.P. comunitário S.P. fora da UE	Lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE ou pessoa estabelecida fora da Comunidade	Fora do território nacional	Alínea e) do n.º 9
Serviços relacionados com um imóvel sito	Qualquer que seja a natureza do	Território Nacional	Alínea a) do n.º 8
Serviços relacionados com um imóvel sito	Qualquer que seja a natureza do	Fora do território nacional (no lugar onde	Alínea a) do n.º 7
(a) - Incluindo os serviços prestados por arquitectos, por empresas de fiscalização de obras, por peritos e agentes imobiliários, e os que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários, assim como a concessão de direitos de utilização de			
Transporte de passageiros, pela distância percorrida no território nacional	Qualquer que seja a natureza do adquirente	Território Nacional	Alínea b) do n.º 8

Transporte de passageiros, pela	Qualquer que seja a natureza do	Fora do território nacional (no lugar	Alínea b) do n.º 7
Serviços de alimentação e bebidas, executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros, quando o lugar de partida do transporte ocorra no território nacional	Qualquer que seja a natureza do adquirente	Território Nacional	Alínea d) do n.º 8



Serviços de alimentação e bebidas, executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros, quando o lugar de partida do transporte ocorra fora do território nacional	Qualquer que seja a natureza do adquirente	Fora do território nacional (no lugar de partida do transporte)	Alínea d) do n.º 7
Serviços de alimentação e bebidas, que não as referidas na alínea d) do n.º 8, executadas no território nacional	Qualquer que seja a natureza do adquirente	Território Nacional	Alínea c) do n.º 8
Serviços de alimentação e bebidas, que não as referidas na alínea d) do n.º 7, executadas fora do território nacional	Qualquer que seja a natureza do adquirente	Fora do território nacional (no lugar onde são materialmente executadas)	Alínea c) do n.º 7
Serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo	Qualquer que seja a natureza do adquirente	Território Nacional	Alínea e) do n.º 8
Serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições,	Qualquer que seja a natureza do adquirente	Fora do território nacional (no lugar onde são materialmente executadas)	Alínea e) do n.º 7



Quadro II – Anexo ao Ofício n.º 30115, de 29 de Dezembro de 2009

Serviços		Prestador	Localização/Tributaçã	Norma
Locação de curta				
Q U A N D O	a) o lugar da colocação à disposição do destinatário se	Independentement e do local da sede, estabelecimento estável ou	Território Nacional	Alínea f) n.º 8
	b) o lugar da colocação à disposição do destinatário se situe fora do território nacional	Independentement e do local da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador	Fora do território nacional (no lugar onde é colocado à disposição)	Alínea f) n.º 7
Serviços relacionados com um imóvel sito no território nacional (a)		Independentement e do local da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador	Território Nacional	Alínea a) do n.º 8
Serviços relacionados com um imóvel sito fora do território nacional (a)		Independentement e do local da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador	Fora do território nacional (no lugar onde se encontra o imóvel)	Alínea a) do n.º 7
(a) - Incluindo os serviços prestados por arquitectos, por empresas de fiscalização de obras, por peritos e agentes imobiliários, e os que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários, assim como a concessão de direitos de utilização de bens imóveis e a prestação de serviços de alojamento efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, tais como parques de campismo				



Transporte de passageiros, pela distância percorrida fora do território nacional	Independentemente e do local da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador	Fora do território nacional (no lugar onde é percorrida a distância)	Alínea b) do n.º 7
Serviços de alimentação e bebidas, executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte	Independentemente e do local da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador	Território Nacional	Alínea d) do n.º 8
Serviços de alimentação e bebidas, executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros, quando de partida do território nacional	Independentemente e do local da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador	Fora do território nacional (no lugar de partida do território nacional)	Alínea d) do n.º 7
Serviços de alimentação e bebidas, que não as referidas na alínea d) do n.º 8, executadas no território nacional	Independentemente e do local da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador	Território Nacional	Alínea c) do n.º 8
Serviços de alimentação e bebidas, que não as referidas na alínea d) do n.º 7, executadas fora do território nacional	Independentemente e do local da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador	Fora do território nacional (no lugar onde são materialmente Executadas)	Alínea c) do n.º 7
Serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino similares, incluindo	Independentemente e do local da sede, estabelecimento estável ou domicílio do	Território Nacional	Alínea e) do n.º 8



Serviços de carácter cultural, artístico, científico, recreativo, de ensino similares, incluindo exposições, As dos organizadores actividades e as de serviços que lhes acessórias, que não lugar no território	Independentement e do local da sede, estabelecimento ou domicílio do prestador	Fora do território nacional (no lugar onde são Executadas)	Alínea e) do n.º 7
---	--	--	--------------------

5.4 Regras de localização das prestações de serviços previstas no artigo 6.º A

Tal como temos vindo a referir, a Lei n.º 71/2018, de 31 de Dezembro, que veio aprovar o Orçamento do Estado para 2019, introduz uma derrogação às regras de localização das prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão ou televisão e serviços por via electrónica, quando tais serviços tenham como destinatários pessoas que não sejam sujeitos passivos do imposto, transpondo para a ordem jurídica interna a Directiva (UE) 2017/2455, do Conselho, de 5 de Dezembro de 2017, que altera a Directiva IVA no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens.

Estas alterações, no fundo, consagram um regime de tributação na origem para pequenos operadores, simplificando-lhes o cumprimento das suas obrigações noutros Estados membros. Com efeito, tal como se elucida no Ofício Circulado n.º 30208, de 4 de Janeiro de 2019, da Área de Gestão Tributária – IVA “Esta alteração visa reduzir os encargos das microempresas estabelecidas num único Estado membro e que efetuam prestações de tais serviços, a título ocasional, a outros Estados membros e que, como tal, teriam de cumprir obrigações em matéria de IVA em Estados membros diferentes, fixando-se um limiar comunitário até ao qual estas prestações permanecem sujeitas a IVA no Estado membro de estabelecimento.”

De acordo com o disposto no respectivo n.º1, não obstante o previsto na alínea h) do n.º 9 e na alínea h) do n.º 10 do artigo 6.º, as prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via electrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, efectuadas a um particular (B2C), são tributáveis nos termos da alínea b) do n.º 6 daquele artigo (i.e, a partir da sede, estabelecimento estável ou domicílio localizados no território nacional), quando estejam reunidas as seguintes condições:

- a) O prestador tenha sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio em território nacional e não esteja sedado, estabelecido ou domiciliado noutro Estado-membro;
- b) As prestações de serviços sejam efectuadas a destinatários estabelecidos ou domiciliados em outros Estados-membros;
- c)



c) O valor total, líquido de IVA, das prestações de serviços referidas na alínea anterior não seja superior, no ano civil anterior ou no ano civil em curso, a 10 000 (euro).

Note-se que os sujeitos passivos cujas prestações de serviços não tenham excedido o montante mencionado podem optar pela sujeição a tributação desses serviços no Estado-membro em que o adquirente estiver estabelecido ou domiciliado, devendo manter esse regime por um período mínimo de dois anos civis.

Por sua vez, em conformidade com o previsto no n.º2 do artigo 6.ºA, não obstante o disposto na alínea h) do n.º 9 e na alínea h) do n.º 10 do artigo 6.º, as prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via electrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, efectuadas a um particular, não são tributáveis em território nacional quando estejam reunidas as seguintes condições:

- a) O prestador tenha sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio apenas no território de um outro Estado-membro;
- b) As prestações de serviços sejam efectuadas a destinatários estabelecidos ou domiciliados em território nacional ou em outros Estados-membros que não o referido na alínea anterior; e
- c) O valor total, líquido de IVA, das prestações de serviços referidas na alínea anterior não seja superior, no ano civil anterior ou no ano civil em curso, a 10 000 (euro).

Deixa de se aplicar a tributação na origem a partir da data em que, no decurso de um ano civil, seja excedido o limiar referido, passando a aplicar-se a tributação onde se encontra estabelecido o adquirente. Isto é, como se esclarece no aludido Ofício-Circulado, o artigo 6.º-A derroga a regra de localização no Estado membro do adquirente, no que diz respeito à localização das prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços prestados por via electrónica, as quais passam a ser tributadas no Estado membro onde o prestador tiver a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados desde que, cumulativamente, se verifiquem as seguintes condições:

- Estejam em causa serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via electrónica prestados a não sujeitos passivos de outros Estados membros;
- Efectuados por um prestador estabelecido num único Estado membro; e
- O valor total desses serviços não seja superior no ano civil em curso, ou no ano civil anterior, a 10.000 euros.

Isto é, em conformidade com o previsto no n.º 1 do artigo 6.º-A, quando os serviços em causa sejam prestados por sujeitos passivos estabelecidos no território nacional, que não disponham de estabelecimento estável em nenhum outro Estado membro, e cujo montante das prestações de serviços a



adquirentes que não sejam sujeitos passivos estabelecidos ou domiciliados em outros Estados membros não ultrapasse 10.000 euros, esses serviços são tributáveis em Portugal, nos termos do previsto na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.

Por sua vez, serão tributados de acordo com as regras em vigor no Estado membro do prestador, os serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via electrónica prestados a não sujeitos passivos estabelecidos ou domiciliados no território nacional por sujeitos passivos estabelecidos apenas num outro Estado membro, quando o montante dos serviços por estes prestados não ultrapassar 10.000 euros

Pela sua relevância passamos a reproduzir as explicações constantes do Ofício-Circulado mencionado:

“B – Lugar das operações tributáveis. Critérios

11. Na aplicação das disposições relativas ao lugar das prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via electrónica, há também que atender ao disposto no Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que delimita o âmbito dessas operações, estabelecendo critérios para a determinação da natureza dos intervenientes e um conjunto de presunções relativas à localização do adquirente.

12. O artigo 24.º-B do Regulamento estabelece nas alíneas a), b), e c) do seu primeiro parágrafo um conjunto de presunções específicas para determinar o lugar onde o adquirente não sujeito passivo está estabelecido, tem domicílio ou residência habitual, no caso de serviços de telecomunicações, radiodifusão ou televisão e serviços por via electrónica prestados através de equipamentos específicos: linhas fixas, redes móveis e descodificadores ou dispositivos similares ou cartões de visualização.

13. Por seu turno, a alínea d) do primeiro parágrafo do artigo 24.º-B estabelece uma presunção genérica, segundo a qual, quando não se verificarem as circunstâncias anteriormente referidas, nem as previstas no artigo 24.º-A do mesmo Regulamento, se presume que o adquirente está estabelecido ou domiciliado no local identificado pelo prestador, com base em dois elementos de prova não contraditórios, dos enunciados no artigo 24.º-F do Regulamento.

14. Dado que a recolha destes dois elementos de prova se revelou onerosa para as pequenas e médias empresas, o artigo 24.º-B foi alterado, passando a estabelecer uma simplificação no requisito de prova para as empresas cujas prestações de serviços não excedam um determinado limiar.

15. Passa, assim, a exigir-se apenas um elemento de prova do lugar do adquirente dos serviços abrangidos pela alínea d), quando o valor total destes serviços, líquido de IVA, prestados por um sujeito passivo a partir do seu estabelecimento comercial ou de um estabelecimento estável situado num Estado membro, não seja superior a 100.000 euros no ano civil em curso e no anterior.

16. Logo que seja ultrapassado aquele limiar, deixa de aplicar-se a simplificação, passando a exigir-se, de novo, a recolha de dois elementos de prova.”



Atendendo ao interesse dos exemplos, reproduzimos infra as explicações e exemplos constantes do Ofício Circulado n.º 30208.

Quadro I

Artigo 6.º-A

Disposição Legal	Norma	Explicação da norma
N.º 1	<p>1- Não obstante o disposto na alínea h) do n.º 9 e na alínea h) do n.º 10 do artigo 6.º, as prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços prestados por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, efetuadas a uma pessoa que não seja sujeito passivo, são tributáveis nos termos da alínea b) do n.º 6 daquele artigo, quando estejam reunidas as seguintes condições:</p> <p>a) O prestador tenha sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio em território nacional e não esteja sedado, estabelecido ou domiciliado noutro Estado membro;</p> <p>b) As prestações de serviços sejam efetuadas a destinatários estabelecidos ou domiciliados em outros Estados membros; e</p> <p>c) O valor total, líquido de IVA, das prestações de serviços referidas na alínea anterior não seja superior, no ano civil anterior ou no ano civil em curso, a € 10.000.</p>	<p>Se efetuadas por sujeitos passivos nacionais que reúnam cumulativamente as condições indicadas, as prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços prestados por via eletrónica a não sujeitos passivos, estabelecidos ou domiciliados num outro Estado membro, são objeto de tributação no território nacional aplicando-se, neste caso, o disposto na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.</p>
N.º 2	<p>2 – Não obstante o disposto na alínea h) do n.º 9 e na alínea h) do n.º 10 do artigo 6.º, as prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços prestados por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, efetuadas a uma pessoa que não seja sujeito passivo, não são tributáveis em território nacional quando estejam reunidas as seguintes condições:</p> <p>a) O prestador tenha sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio apenas no território de um outro Estado membro;</p> <p>b) As prestações de serviços sejam efetuadas a destinatários estabelecidos ou domiciliados em Estados membros que não o referido na alínea anterior; e</p> <p>c) O valor total, líquido de IVA, das prestações de serviços referidas na alínea anterior não seja superior, no ano civil anterior ou no ano civil em curso, a € 10.000.</p>	<p>Se efetuadas por sujeitos passivos, com sede ou estabelecimento estável num outro Estado membro, que reúnam cumulativamente as condições indicadas, as prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços prestados por via eletrónica a não sujeitos passivos estabelecidos ou domiciliados no território nacional são objeto de tributação no Estado membro do prestador.</p>



<p>N.º 3</p>	<p>3 – O disposto nos números anteriores não é aplicável a partir da data em que, no decurso de um ano civil, seja excedido o limiar aí referido.</p>	<p>A regra de localização no lugar do prestador, referida nos números anteriores, deixa de aplicar-se logo que o limiar seja excedido. A verificar-se essa situação, aplicar-se-ão as regras constantes da alínea h) do n.º 9 e da alínea h) do n.º 10 do artigo 6.º do CIVA, consoante o caso, deixando de se aplicar a alínea b) do n.º 6 do mesmo artigo 6.º.</p>
<p>N.º 4</p>	<p>4 – Os sujeitos passivos abrangidos pelo disposto no n.º 1, cujas prestações de serviços não tenham excedido o montante mencionado na alínea c) desse número, podem optar pela sujeição a tributação desses serviços no Estado membro em que o adquirente estiver estabelecido ou domiciliado, devendo manter esse regime por um período mínimo de dois anos civis.</p>	<p>É conferida, aos sujeitos passivos que reúnam as condições previstas no n.º 1, a possibilidade de optar pela aplicação da regra de localização com base no local do adquirente. A exercer essa opção, os sujeitos passivos estabelecidos em território nacional passam (ou continuam) a aplicar as regras em vigor no Estado membro do adquirente durante, pelo menos, dois anos, às prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços prestados por via eletrónica a não sujeitos passivos estabelecidos ou domiciliados fora do território nacional.</p>
<p>N.º 5</p>	<p>5 – O disposto na alínea h) do n.º 10 do artigo 6.º é aplicável, quando os sujeitos passivos abrangidos pelo disposto no n.º 2 tenham exercido a opção de sujeitar esses serviços a tributação no Estado membro em que o adquirente estiver estabelecido ou domiciliado.</p>	<p>Os sujeitos passivos de outro Estado membro que nele tenham optado pela regra de localização no lugar do adquirente nos termos do n.º 4, passam (ou continuam) a aplicar a regra de localização com base no lugar do adquirente, devendo as prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços prestados por via eletrónica a não sujeitos passivos estabelecidos ou domiciliados no território nacional, ser objeto de tributação no território nacional, de acordo com a alínea h) do n.º 10 do artigo 6.º do CIVA.</p>



Quadro II

Síntese da aplicação das regras de localização das prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços prestados por via eletrónica, efetuadas a uma pessoa que não seja sujeito passivo

		Sujeitos passivos estabelecidos unicamente no território nacional (TN)	Sujeitos passivos estabelecidos unicamente noutro Estado membro
Volume serviços prestados ≤ €10.000	Regra	Artigo 6.º-A/1 Localizados no TN (art.º 6.º, n.º 6, al. b))	Artigo 6.º-A/2 Localizados fora do TN
	Opção Artigo 6.º-A/4	Artigo 6.º/9, al. h) Localizados fora do TN	Artigo 6.º/10 al. h) Localizados no TN
Volume serviços prestados > €10.000		Artigo 6.º/9, al. h) Localizados fora do TN	Artigo 6.º/10, al. h) Localizados no TN

Note-se que na Lei do Orçamento do Estado para 2019 também se procedeu à alteração dos artigos 2.º, 10.º e 12.º do regime especial do IVA para sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de consumo ou não estabelecidos na UE que prestem serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via



electrónica a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas na Comunidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de Outubro (Mini Balcão Único), como iremos elucidar infra. Entretanto este regime foi revogado pela Lei n.º 47/2020, de 24 de Agosto e substituído por regimes mais alargados, como iremos analisar mais adiante.

De salientar que o artigo 6.º A foi objecto de alteração através da Lei n.º 47/2020, de 24 de Agosto, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2021 e transpôs os artigos 2.º e 3.º da Directiva (UE) 2017/2455, do Conselho, de 5 de Dezembro de 2017, e a Directiva (UE) 2019/1995, do Conselho, de 21 de Novembro de 2019, alterando o Código do IVA, o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias e legislação complementar relativa a este imposto, no âmbito do tratamento do comércio electrónico. Esta alteração entrou em vigor em 1 de Julho de 2021 mas reporta-se apenas a regras de localização de bens, tal como se elucida no Ofício Circulado n.º 30238/2021, de 25 de Junho, IVA – novas regras aplicáveis ao comércio electrónico: vendas à distância

Nesse contexto, foram incluídas no regime supra descrito as operações relativas às vendas à distância intracomunitárias de bens⁷⁴.

⁷⁴ Tal como se determina na nova alínea q) introduzida no n.º2 do artigo 1.º, entende-se por “*Vendas à distância intracomunitárias de bens*”, as transmissões de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por conta deste, inclusive quando o fornecedor intervenha indiretamente no transporte ou na expedição dos bens, a partir de um Estado-Membro que não seja o Estado-Membro de chegada da expedição ou transporte com destino ao adquirente, quando se verificarem, simultaneamente, as seguintes condições:

- i) O adquirente não se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias no Estado-Membro de chegada da expedição ou transporte dos bens, ou seja um particular;
- ii) Os bens não sejam meios de transporte novos nem bens a instalar ou montar.”



Doutrina

Ofícios Circulados n.º 30207, de 4 de Janeiro de 2019 – IVA –Orçamento do Estado para 2019. Alterações ao Código do IVA e Legislação complementar, e n.º 30206 de 18 de Dezembro de 2018 - IVA – Derrogação à regra de localização aplicada às prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão ou televisão e serviços por via electrónica, quando efectuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos do imposto – Alteração ao regime especial para sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de consumo ou não estabelecidos na Comunidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de Outubro (Mini Balcão Único), da Área de Gestão Tributária IVA.

Exemplo 61

Prestações de serviços/ Regime especial B2C

Se A, sujeito passivo estabelecido apenas no Continente, vender jogos pela NET a um particular francês, tendo tido no ano civil em curso um volume anual de negócios de 8 000 euros, a operação é localizada no território nacional (artigo 6.ºA, n.1, do CIVA).

Exemplo 62

Prestações de serviços/ Regime especial B2C

Se A, sujeito passivo estabelecido apenas no Continente, vender jogos pela NET a um particular francês, tendo tido no ano civil em curso um volume anual de negócios de 8 000 euros, e optar por ser tributado em França, a operação é aí localizada (artigo 6.ºA, n.s 1 e 4 do CIVA).



Exemplo 63

Prestações de serviços/ Regime especial B2C

Se B, sujeito passivo estabelecido apenas no Reino Unido, vender livros on line a particulares domiciliados em Portugal, tendo tido no ano civil em curso um volume anual de negócios de 6 000 euros, a operação é localizada em Portugal (artigo 6.ºA, n.2, do CIVA).

6. A localização das operações efectuadas entre o Continente e as Regiões Autónomas

Devido ao reconhecimento das dificuldades inerentes à localização das ilhas, que justificam o reconhecimento da existência de custos de insularidade, Portugal foi autorizado, desde logo no Tratado de Adesão à então CEE, a aplicar taxas mais reduzidas do IVA a tais Regiões. Estas taxas mais baixas foram desde o início fixadas em valores iguais nas duas Regiões Autónomas. Contudo, tal raciocínio foi posto de lado devido à crise financeira, tendo as taxas do IVA na Região Autónoma da Madeira sido aumentadas no Plano de Assistência Financeira a esta Região, existindo, actualmente um sistema triplo de taxas.

Coloca-se então o problema de sabermos quais as taxas do IVA a aplicar em todas aquelas operações onde estejam em causa o Continente e as Regiões Autónomas e entre as Regiões Autónomas. Ou seja, 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 artigo 1.º (e único, aliás) do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto, aplicam-se as regras previstas no artigo 6.º do CIVA, feitas as devidas adaptações.

De acordo com o n.º4 do Decreto-Lei n.º 347/85, as prestações de serviços de transporte entre o Continente e as RA e vice-versa são tributáveis no local do estabelecimento estável do prestador onde são efectuadas, independentemente de outro critério, por ex., o do início do transporte ou o da sua localização física.



Note-se que, caso estas prestações de serviços sejam realizadas entre dois sujeitos passivos de IVA, não se aplica a regra da inversão do sujeito passivo, incumbindo ao prestador proceder à liquidação do imposto correspondente.

Em relação aos transportes de passageiros entre as ilhas, provenientes destas, ou com destino a estas, veja-se as isenções previstas no artigo 14.º n.º1, alínea r) e 14.º n.º4.

Doutrina

Ofícios Circulados n.º 30237/2021, de 22 de Junho, IVA - alteração das taxas aplicáveis às operações que se considerem efectuadas na Região Autónoma dos Açores n.º 30171, de 30 de Junho de 2015 – IVA –alteração das taxas aplicáveis às operações que se considerem efectuadas na Região Autónoma dos Açores, n.º 30133, de 6 de Abril de 2012 – Prestações de serviços de transporte de bens entre o Continente e as Regiões Autónomas e vice-versa. Localização das operações, n.º 17 077/86, de 1 de Julho, da DSCA do SIVA, n.º 30140/2012, de 28 de Dezembro, da DSIVA – IVA – Artigo 6.º do Código do IVA. Regras de Localização introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de Agosto. Implicações no Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto e n.º 30145/2013, de 17 de Maio, do Gabinete do SDG – CIVA – Legislação complementar – Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto. Alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de Agosto.

Exemplo 64

Prestações de serviços/ Regra Geral B2B

Se um SP do Continente prestar serviços a um SP da RAM, a operação localiza-se na RAM e quem liquida o IVA é o prestador do Continente (artigo 6.º, n.º6, alínea a), do CIVA).



Exemplo 65

Regra Geral B2C

Se um SP da RAM prestar serviços (a partir da sua sede, estabelecimento estável ou domicílio localizados na RAM) a um particular do Continente, liquida IVA à taxa vigente na RAM (artigo 6.º, n.º6, alínea b), do CIVA).

Exemplos 66, 67 e 68

Exceções

- A, SP estabelecido no Continente, presta serviços de avaliação imobiliária de um prédio localizado no Funchal – Operação localizada na RAM (artigo 6.º, n.º 8, alínea a), do CIVA). O prestador liquida IVA à taxa vigente na RAM.

- B, SP estabelecido na RAA, dá formação em Lx – Operação localizada no Continente (artigo 6.º, n.º 8, alínea e), do CIVA). O prestador liquida IVA à taxa vigente no Continente.

– B, artista SP estabelecido no Continente, faz diversos concertos em Lisboa, Ponta Delgada e Funchal – Operações localizadas no Continente, RAA e RAM (artigo 6.º, n.º 8, alínea e), do CIVA). O prestador liquida IVA à taxa vigente no Continente, na RAA e na RAM.



III

OBRIGAÇÕES DOS SUJEITOS PASSIVOS DECORRENTES DAS REGRAS DE LOCALIZAÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

1. A declaração recapitulativa

Para além das alterações às regras de localização das prestações de serviços previstas no artigo 6.º do CIVA e da criação de um regime de reembolso do IVA suportado no estrangeiro mais simplificado, o Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto introduziu as regras da UE relativas à periodicidade das declarações recapitulativas, que passaram a abranger também as prestações de serviços efectuadas na UE. O prazo para apresentação das declarações recapitulativas deixou de ser o mesmo prazo da apresentação das declarações periódicas, deixando, como tal, de ser um anexo a esta, pelo que a expressão “anexo recapitulativo” foi substituída pela terminologia “declaração recapitulativa”.

Os prestadores de serviços ficaram obrigados à apresentação de uma declaração recapitulativa em que identifiquem os sujeitos passivos registados noutros EM para os quais prestam serviços, para que as autoridades fiscais dos EM de destino possam controlar as operações que realizem⁷⁵.

Assim, o Decreto-Lei n.º 186/2009, veio alterar o artigo 30.º do RITI, introduzindo ajustamentos noutras disposições desse regime e no n.º 16 do artigo 29.º do CIVA.

⁷⁵ Esta obrigação decorre do disposto na alínea c) do artigo 262.º da Directiva IVA, estando prevista, no ordenamento interno português, na alínea i) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA. A Portaria n.º 987/2009, de 7 de Setembro, veio aprovar o modelo da declaração recapitulativa a que se referem a alínea i) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA e a alínea c) do n.º 1 do artigo 30.º do RITI e as respectivas instruções de preenchimento. De acordo com as alterações introduzidas na legislação nacional pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, que transpôs para a ordem jurídica nacional a Directiva n.º 2008/117/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro, que entraram em vigor em 1 de Janeiro de 2010, os sujeitos passivos do IVA ficam obrigados ao envio, por transmissão electrónica de dados, da referida declaração recapitulativa, que substitui o anexo recapitulativo à declaração periódica do IVA a que se refere o artigo 30.º do RITI, na redacção anterior à transposição da referida Directiva.



Na alínea i) do n.º1 do artigo 29.º do CIVA, determina-se que os sujeitos passivos devem incluir na declaração recapitulativa as prestações de serviços efectuadas, a partir de 1 de Janeiro de 2010, a sujeitos passivos que tenham a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, noutro EM, quando tais operações sejam aí tributadas, ou seja, quando incumba ao adquirente dos serviços liquidar o IVA devido por tais operações.

Por sua vez, na alínea c) do n.º 1 do artigo 30.º do RITI, passou-se a determinar que a declaração recapitulativa deve ser enviada, por transmissão electrónica de dados, até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos abrangidos pelo regime normal, de periodicidade mensal, ou até ao dia 20 do mês seguinte ao final do trimestre civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos abrangidos pelo regime normal, de periodicidade trimestral.

A declaração recapitulativa aplica-se exclusivamente a operações ocorridas a partir de 1 de Janeiro de 2010 e deve ser enviada pelo sujeito passivo, sempre que este efectue:

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

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

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



- Até ao dia 20 do mês seguinte ao mês a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com periodicidade de envio mensal da declaração periódica;
- Até ao dia 20 do mês seguinte ao mês a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com periodicidade de envio trimestral da declaração periódica, quando o total das transmissões intracomunitárias de bens a incluir na declaração recapitulativa tenha, no trimestre em curso ou em qualquer um dos quatro trimestres anteriores, excedido € 50 000,00;
- Até ao dia 20 do mês seguinte ao final do trimestre civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com periodicidade de envio trimestral da declaração periódica, quando o total das transmissões intracomunitárias de bens a incluir na declaração recapitulativa não exceda € 50 000,00, no trimestre em curso ou em qualquer um dos quatro trimestres anteriores⁷⁶.

Para efeitos de determinação da periodicidade de envio da declaração recapitulativa, o montante de € 50 000,00 deve entender-se como respeitando a cada trimestre ou parte dele e não ao somatório de vários trimestres.

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

A mudança de periodicidade de envio da declaração recapitulativa, de trimestral para mensal, só ocorre no mês seguinte àquele em que o limiar de € 50 000,00 é excedido e é irreversível.

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

⁷⁶ Passando a regra geral a nível da UE a ser o envio mensal das declarações recapitulativas, a Directiva 2008/117/CE, concedeu aos EM a possibilidade de manter a periodicidade trimestral, quando o montante das transmissões intracomunitárias de bens a declarar não tenha ultrapassado o montante de € 50 000,00 ou, durante um período transitório que terminou em 31 de Dezembro de 2011, o montante de € 100 000,00. Portugal utilizou a possibilidade de fazer perdurar o envio trimestral para os sujeitos passivos que não realizem transmissões intracomunitárias de bens de valor superior a € 100 000,00.



Exemplos 69 e 70

- O limiar ⁽⁷⁷⁾ é ultrapassado em Março – neste caso, porque só passa ao envio mensal no mês de Abril, a declaração recapitulativa referente ao 1.º trimestre deve ser enviada até ao dia 20 de Abril e a declaração de Abril deve ser enviada até ao dia 20 de Maio. A partir do mês de Abril, inclusive, a declaração recapitulativa (mensal) é enviada até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que ocorram as operações.
- O limiar ⁽⁷⁸⁾ é ultrapassado em Fevereiro – passa ao envio mensal no mês de Março, pelo que deve ser enviada uma declaração trimestral respeitante aos meses de Janeiro e Fevereiro (meses incluídos no trimestre), até ao dia 20 de Março e a declaração de Março deve ser enviada até ao dia 20 de Abril. A partir do mês de Março, inclusive, a declaração recapitulativa (mensal) é enviada até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que ocorram as operações.

Deve ser enviada uma declaração recapitulativa de substituição quando ocorrer alguma das seguintes situações:

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

⁽⁷⁷⁾ € 50 000,00 de transmissões intracomunitárias de bens.

⁽⁷⁸⁾ € 50 000,00 de transmissões intracomunitárias de bens.



rectificação de facturas, alteração do NIF do adquirente ou do país de destino e/ou do prefixo.

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

O identificador a utilizar é o seguinte:

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

De acordo com as instruções de preenchimento da declaração recapitulativa:

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

A última alteração à declaração recapitulativa foi introduzida pela Portaria n.º 215/2020, de 10 de Setembro, a qual alterou substancialmente o reporte das operações relativas às transferências de bens à consignação.



A adaptação da declaração recapitulativa decorre das alterações introduzidas na legislação nacional pela Lei n.º 49/2020, de 24 de Agosto, que, como referimos, transpõe as Directivas (UE) 2018/1910, do Conselho, de 4 de Dezembro de 2018 e 2019/475, do Conselho, de 18 de Fevereiro de 2019.

As alterações introduzidas na declaração recapitulativa visam a sua adaptação ao regime de vendas à consignação em transferências intracomunitárias de bens, constante do actual artigo 7.º-A do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias e previsto no artigo 17.º-A da Directiva IVA, aditado pela Directiva (UE) 2018/1910, do Conselho, de 4 de Dezembro de 2018.

Neste âmbito, são de assinalar a obrigatoriedade do preenchimento do campo 2.4 sempre que se verifiquem, no período, transferências intracomunitárias de bens à consignação, as quais são objecto de detalhe no Quadro 06.

O Quadro 06 destina-se a detalhar as transferências intracomunitárias de bens no âmbito do regime de vendas à consignação, incluindo o retorno ou reexpedição dos bens para o território nacional, nas condições previstas nos nºs 2 ou 3 artigo 7º-A do RITI, bem como qualquer alteração aos dados anteriormente submetidos.

Neste Quadro deve-se indicar, na respectiva coluna, o país de destino (1) e respectivo prefixo (2), o número de identificação fiscal do destinatário dos bens (3), o número de identificação fiscal do destinatário originário, no caso de substituição de destinatário dos bens (4), e o código da operação (5):

- 1 - Envio dos bens sob o regime de vendas à consignação
- 2 - Retorno dos bens e correcções a informações anteriormente declaradas
- 3 - Alteração do destinatário dos bens.

2. A declaração periódica

A Portaria n.º 221/2017, de 21 de Julho, aprovou o modelo da declaração periódica de IVA a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA e as respectivas instruções de preenchimento.

O modelo actualmente em vigor é aplicável aos períodos de imposto a partir de 1 de Setembro de 2017, tendo a referida Portaria procedido à actualização da declaração periódica de IVA e respectivas instruções de preenchimento, em particular no que se refere à introdução de dois campos para recolher a base tributável das importações de



bens e o correspondente imposto, tendo ainda sido actualizados os modelos de anexos relativos aos campos 40 e 41 da declaração.

No quadro 04, deve ser assinalado o envio, relativamente ao período da declaração, de alguma declaração recapitulativa nos termos do artigo 30.º do RITI.

No quadro 06 passou-se a questionar se nos campos 1, 3, 5 ou 9 estão incluídas operações:

- Em que o declarante, na qualidade de adquirente, liquidou imposto;
- A que se referem as alíneas a), b) e c) do artigo 42.º do CIVA;
- A que se referem as alíneas f) e g) do n.º 3 do artigo 3.º e as alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA.

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

As prestações de serviços efectuadas por sujeitos passivos de outros EM, cujo imposto foi liquidado pelo declarante, são incluídas no campo 16 do quadro 06.

Tal como no modelo anterior, continuaram a ser inscritos nos campos 1, 3, 5 ou 9, operações que não relevam para efeitos do volume de negócios, designadamente as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas em Portugal por entidades residentes em países ou territórios terceiros, em que o IVA devido foi liquidado pelo sujeito passivo declarante.

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

Se a resposta for negativa, assinalar “NÃO”.

O que se pretende com o quadro 06A é conhecer o montante das operações que estão incluídas nos campos 1, 3, 5 ou 9 do quadro 06 e que não são consideradas para cálculo do volume de negócios, de acordo com o disposto no artigo 42.º do CIVA. Pretende-se, ainda, obter elementos que permitam verificar quais os pedidos de reembolso que terão de ser pagos no prazo de 30 dias (Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de Julho).

Foram definidas regras quanto aos valores a inscrever no quadro 06, passando este quadro a incluir os campos 12,13,14,15,16 e 17, que não existiam no modelo anterior.



Relativamente ao campo 7 do quadro 06, além das operações relativas a transmissões intracomunitárias de bens, passa a incluir também as prestações de serviços localizadas no EM do adquirente e, por isso, não tributáveis em Portugal, mencionadas na declaração recapitulativa.

No campo 16 do quadro 06, deve ser inscrito o montante total das prestações de serviços efectuadas por entidades residentes noutros EM, consideradas localizadas no território nacional, nas quais o declarante, na qualidade de adquirente, liquidou imposto. O IVA liquidado desta forma é mencionado no campo 17.

No campo 17 do quadro 06, deve ser inscrito o montante total do imposto liquidado nas prestações de serviços efectuadas por entidades residentes noutros EM, consideradas localizadas no território nacional.

O quadro 06A destina-se ao apuramento das operações passivas em que o declarante, na qualidade de adquirente, liquidou o imposto devido, bem como das operações que, nos termos do CIVA, são afastadas do cálculo do volume de negócios.

O quadro 06A está subdividido em quatro partes: A, B, C e D. Note-se que, na parte A, devem inscrever-se as operações localizadas em Portugal em que o declarante, na qualidade de adquirente, liquidou o IVA devido, que integra o Campo 98, destinado à inscrição do valor dos bens ou serviços adquiridos no território nacional a entidades residentes em países ou territórios terceiros, cuja liquidação do imposto coube ao sujeito passivo declarante, enquanto adquirente, mencionado nos campos 1, 3 ou 5 do quadro 06.

Nos campos 18 e 19 são inscritos, respectivamente, a base tributável das importações de bens cujo imposto foi liquidado pelo declarante, nos termos do n.º 8 do artigo 27.º do CIVA, quando o sujeito passivo tenha optado pelo pagamento do correspondente imposto na declaração periódica, e o valor de respectivo imposto. Estes campos são pré-preenchidos pela Autoridade Tributária, podendo ser alterados pelo sujeito passivo aquando do preenchimento da declaração periódica.

A dedução do IVA autoliquidado nas importações far-se-á nos termos gerais do CIVA, num dos campos 20 a 24, conforme a natureza da aquisição.

O IVA dos bens importados é entregue ao Estado na sequência da apresentação da declaração periódica do mês em que for emitida a declaração aduaneira de importação electrónica, ao invés de ser entregue no momento do desalfandegamento.



O Anexo R destina-se à inscrição das operações realizadas em espaço territorial diferente do da sede do declarante.

Como vimos, de acordo com a regra geral acolhida na alínea a) do n.º6 do artigo 6.º, nas operações B2B (realizadas entre sujeitos passivos), o IVA é devido no país do adquirente, tenha este a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio para o qual os serviços são prestados, noutra EM ou fora dela, cabendo ao adquirente a obrigação da liquidação do imposto, se for devido.

Caso o prestador se encontre cá registado para efeitos de IVA, não deve aqui liquidar IVA nas suas prestações de serviços, devendo incluir estas operações nos seguintes campos das suas declarações periódicas:

Campo 7 do quadro 06 – se o adquirente dos serviços (cliente) tiver a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, noutra EM.

O valor das prestações de serviços inscrito no campo 7 deve ser igualmente inscrito na declaração recapitulativa, sendo identificadas como operações do tipo 5.

Campo 8 do quadro 06 – se o adquirente dos serviços (cliente) tiver a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio num país terceiro e nas restantes situações que não se enquadrem no campo 7 do quadro 6. Estas operações não são declaradas na declaração recapitulativa.

Caso o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio, no território nacional, incumbe-lhe, de acordo com o disposto nos n.ºs 1, alíneas e) e g), e 5 do artigo 2.º do CIVA, a obrigação de liquidação do imposto devido, imposto esse que terá direito a deduzir, em conformidade com as regras definidas nos artigos 19.º a 23.º do CIVA.

Estas operações são incluídas na declaração periódica do IVA nos seguintes termos:

Campo 16 do quadro 06 – se efectuadas por sujeitos passivos que tenham a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio noutra EM.

O IVA liquidado pelo sujeito passivo português, na qualidade de adquirente, deve ser incluído no campo 17, sendo a dedução do IVA, caso a ela haja direito, efectuada no campo 24.

Campos 1, 3 ou 5 do quadro 06 – se efectuadas por sujeitos passivos que tenham a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio num país terceiro.

O IVA liquidado pelo sujeito passivo português, na qualidade de adquirente, deve ser incluído nos campos 2, 4 ou 6, conforme a taxa aplicável.



Os valores inscritos nos campos 1, 3 ou 5, com referência a estas operações, devem ser igualmente inscritos no campo 98 do quadro 06A.

A última alteração à declaração periódica e seus anexos ocorreu em 2021, através das Portarias n.º 159/2021, de 22 de Julho, e Portaria n.º 206/2021, de 14 de Outubro. Estas Portarias procederam à alteração da declaração periódica e seus anexos no que respeita a adaptações dos campos às seguintes situações:

- Regra de inversão do sujeito passivo aplicável à aquisição de cortiça, madeira, pinhas e pinhões com casca (anteriormente, o valor destas operações não tinha campo próprio, passando agora a ser incluídas no campo 107); esta alteração encontra-se também refletida no anexo R, onde, no Quadro 06A, o campo 75, agora aditado, passa a incluir o valor das bases tributáveis relativas à mesma regra de inversão do sujeito passivo.
- No Quadro 20, destinado à identificação fiscal do contabilista certificado, são aditados dois campos, para registo do facto determinante da situação de justo impedimento de curta duração, nos termos previstos no artigo 12.º -A do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados, e da data em que o mesmo ocorreu.
- Alterações ao anexo de regularizações do campo 40: passa a incluir a menção ao contabilista certificado independente, nos termos previstos nos artigos 78.º, n.º 9, ou 78.º -D do Código do IVA (anteriormente, apenas se fazia menção ao revisor oficial de contas). Em conformidade com estas alterações, foram igualmente alteradas as instruções de preenchimento da declaração periódica, anexo R e anexo de regularizações do campo 40.

3. Nomeação de representante fiscal

Se uma determinada pessoa, singular ou colectiva, praticar uma operação tributável localizada no território nacional, sendo enquadrável nas normas acima analisadas, torna-se, por esse facto, sujeito passivo do IVA, independentemente da respectiva nacionalidade ou de ser sujeito passivo num outro EM.

Nestes termos, deverá inscrever-se no território nacional como tal e proceder à nomeação de representante fiscal, conforme o previsto no artigo 30.º.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 30.º, a nomeação de representante fiscal para os sujeitos passivos não residentes que aqui pratiquem operações



tributáveis e disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutra EM, é facultativa. A nomeação de representante fiscal só será obrigatória caso o sujeito passivo não disponha de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutra EM membro (n.º 2 do artigo 30.º).

Note-se que, quando os transmitentes dos bens ou prestadores de serviços são entidades não residentes no território nacional, que aqui não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio e não tenham procedido à nomeação de representante, o sujeito passivo do imposto passa a ser o adquirente das prestações de serviços e transmissões de bens em causa. Caso se trate de transmitentes de bens e de prestadores de serviços que não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio num EM e não tenham procedido à nomeação de um representante fiscal, o sujeito passivo do imposto passa igualmente a ser o adquirente das prestações de serviços e transmissões de bens em causa, alargando-se, desta forma, o âmbito de incidência subjectiva do imposto.

Assim, nos termos da alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º, determina-se 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 (i.e., 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 artigo 30.º.

O representante é o devedor originário do IVA relativo às operações efectuadas no território nacional pelo seu representado, ficando este solidariamente responsável com o representante pelo pagamento do imposto devido por essas operações.

4. O direito à dedução do IVA suportado no estrangeiro

Da aplicação das regras de localização pode resultar que um operador económico de determinado EM tenha de pagar IVA nos EM onde consuma determinados bens ou onde lhe sejam prestados determinados serviços.

Ora, em cada EM só pode ser deduzido o IVA que seja devido no seu território, pelo que o IVA devido noutras EM não pode ser tomado em consideração nos apuramentos que são efectuados periodicamente.



Com efeito, apenas se pode recuperar o IVA suportado no estrangeiro mediante apresentação de um pedido de reembolso formulado pelo sujeito passivo que o suportou à Administração Fiscal que o arrecadou.

As despesas em relação às quais pode ser solicitado o reembolso do IVA, isto é, que “podem ser dedutíveis”, são as que são consideradas como tal em conformidade com a legislação do EM, sendo certo que nesta matéria não existe harmonização nos diversos EM.

Ou seja, as despesas que, de acordo com a legislação portuguesa, não são dedutíveis em IVA, constando do nosso artigo 21.º do CIVA, não são as mesmas que podem ser dedutíveis em conformidade com a legislação de um determinado EM. Pode assim suceder que um sujeito passivo de IVA sedado em Portugal suporte em Espanha determinado tipo de despesa que, de acordo com o consignado no artigo 21.º do CIVA, não é dedutível, podendo ao abrigo da legislação espanhola ser dedutível e, conseqüentemente, obter o reembolso dessa despesa. Para tal, importa, assim, consultar a legislação do IVA dos EM em causa.

Saliente-se que, em conformidade com o previsto na Circular n.º 14/2008, da DGCI, caso não seja solicitado o reembolso do IVA suportado no estrangeiro, o montante do IVA contabilizado como custo não é dedutível para efeitos de IRC.

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

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

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

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

O Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, veio ainda criar um novo regime de reembolso mais simplificado, aplicável aos sujeitos passivos que suportam IVA



em aquisições de bens ou de serviços, ou em importações, realizadas em EM onde não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal.

Este regime aplica-se aos sujeitos passivos de outros EM que suportem IVA no território nacional, mas também a sujeitos passivos portugueses que suportem IVA noutros EM.

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

Exemplo 71

Os sujeitos passivos portugueses que pretendam o reembolso do IVA suportado em Espanha, submeterão o pedido no portal existente em PT, procedendo, posteriormente, a administração fiscal portuguesa ao seu reencaminhamento para a administração fiscal espanhola.

Exemplo 72

Se um sujeito passivo francês pretender o reembolso do IVA que suportou em Portugal, submeterá esse pedido em França no portal criado pela administração fiscal francesa, devendo esta reencaminhá-lo para a sua congénere portuguesa.

As linhas essenciais do novo regime são as seguintes:

- A recepção e o processamento dos pedidos de reembolso passam a ser efectuados por meios electrónicos;
- Ao pedido não tem de ser anexo qualquer documento. Caso o EM de reembolso tenha necessidade de solicitar elementos que permitam aferir da legitimidade do pedido, solicitá-los-á por correio electrónico, devendo os elementos requeridos ser remetidos pela mesma via;



- Os pedidos de reembolso devem, regra geral, respeitar a montantes de IVA não inferiores a € 50,00, no caso de pedidos correspondentes a períodos de reembolso de um ano civil ou à parte restante de um ano civil;
- Caso o montante de IVA a reembolsar for superior a € 400,00, o pedido pode ser efectuado de forma mais célere, não podendo, no entanto, abranger um período inferior a três meses.
- O pedido deve ser apresentado no EM de estabelecimento até 30 de Setembro do ano civil seguinte àquele em que o imposto se tornou exigível;
- Os pedidos de reembolso têm de ser decididos no prazo de quatro meses a contar da recepção do pedido, sendo esse prazo elevado para seis ou oito meses, respectivamente, quando para a apreciação do reembolso a administração tributária tenha formulado um ou dois pedidos de informações adicionais;
- O pagamento do reembolso terá de ser efectuado no prazo máximo de dez dias úteis a contar do termo dos prazos referidos no ponto anterior.



IV

REGIME DO BALCÃO ÚNICO

1. A necessidade de criação do Regime

O regime do balcão único foi evoluindo no sentido do seu progressivo alargamento.

A Directiva 2002/38/CE, de 7 de Maio de 2002⁷⁹, alterou, a título tanto definitivo como temporário, a Directiva 77/388/CEE no que se refere ao regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável aos serviços de radiodifusão e televisão e a determinados serviços prestados por via electrónica⁸⁰. Esta Directiva foi transposta para a ordem jurídica nacional através do Decreto-Lei n.º 130/2003, de 28 de Junho.

No Conselho Ecofin de 6 de Julho de 1998, foram adoptados três princípios fundamentais relativamente ao comércio electrónico: (i) não deverão ser previstos impostos novos ou suplementares no domínio do comércio electrónico, devendo adaptar-se os impostos existentes, em especial o IVA; (ii) as entregas de produtos via electrónica não deverão ser consideradas, para efeitos de impostos sobre o consumo, como bens, devendo ser tratadas no caso do IVA como prestações de serviços; e, (iii) a tributação deverá ser efectuada no local em que se efectua o consumo.

Na célebre conferência de Ottawa estes princípios mereceram aprovação, tendo sido aceites quer pelos representantes ministeriais quer pelos representantes dos agentes económicos.

Ora, na esteira destes princípios, a Directiva IVA do comércio electrónico pretendeu, basicamente, vir dar resposta à necessidade de alterar as regras de localização de determinadas prestações de serviços efectuadas via electrónica por prestadores de serviços localizados em países terceiros a particulares da UE.

⁷⁹ Publicada no JO n.º L 128/41, de 15.5.2002.

⁸⁰ Sobre a matéria veja-se, da autora, “A proposta de Directiva IVA aplicável a serviços prestados via electrónica” *Revista TOC* n.º 8, Novembro de 2000, e “O IVA e os serviços prestados via electrónica – principais alterações introduzidas pelo DL n.º 130/2003”, *Revista TOC* n.º 43, Outubro 2003.



Com efeito, as anteriores regras consagradas na Sexta Directiva não asseguravam que referidos serviços fossem objecto de tributação em IVA na UE, nem que as prestações de serviços efectuadas para fora da UE fossem aí isentas de imposto (relativamente aos bens corpóreos não se suscitam problemas novos, tratando-se as respectivas transacções como uma forma peculiar de vendas à distância).

A Directiva IVA do comércio electrónico veio, no respeito das linhas directrizes adoptadas em 1998, alterar as regras do então artigo 9.º da Sexta Directiva, quanto à localização das referidas prestações de serviços, bem como das prestações de serviços de radiodifusão e de televisão.

Foi neste contexto que o Decreto-Lei n.º 130/2003, aprovou um “regime especial” optativo que funciona via electrónica, nos termos do qual, de forma a se facilitar o cumprimento das respectivas obrigações fiscais, se concedeu aos operadores económicos estabelecidos fora da UE a possibilidade de escolherem uma identificação única para efeitos de IVA na UE.

Neste contexto, como já referimos, o Conselho Ecofin de 4 de Dezembro de 2007, sob os auspícios da presidência portuguesa, aprovou o chamado Pacote IVA⁸¹, com novas regras de localização para as prestações de serviços, nomeadamente para os serviços de telecomunicações, radiodifusão e serviços electrónicos, e, de acordo com as regras aprovadas, a localização destas operações alterou-se a partir de 1 de Janeiro de 2015, passando a ser tributáveis onde se encontre o adquirente, independentemente de este se tratar de um sujeito passivo ou de um particular.

Este facto veio tornar necessário o alargamento do mecanismo do balcão único a partir de 1 de Janeiro de 2015, de forma a facilitar, em geral, o cumprimento das obrigações dos operadores de serviços de telecomunicações, radiodifusão e serviços electrónicos não estabelecidos no EM onde se localizam as respectivas operações.

Este regime veio a ser aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de Outubro, constando em Anexo a este diploma legal – “Regime especial do imposto sobre o valor acrescentado para sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-membro de consumo ou não estabelecidos na Comunidade que prestem serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via electrónica a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas na Comunidade.”

⁸¹ Trata-se do documento FISC 38, 9865/07, de 29.5.2007. Note-se, que antes da presidência, Portugal e o Luxemburgo eram as duas delegações que mais se opunham à alteração das regras de localização dos serviços prestados via electrónica, tendo em consideração a natural atractividade das empresas em causa para estes países, concretamente no nosso caso para a Região Autónoma da Madeira.



Como se elucida no Portal das Finanças a propósito do regime – MOSS – Mini Balcão Único:

“O Mini Balcão Único (Mini One Stop Shop - MOSS) é um regime especial que tem em vista facilitar o cumprimento das obrigações respeitantes às prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão ou serviços por via eletrónica, a pessoas que não sejam sujeitos passivos estabelecidas ou domiciliadas na Comunidade.

O MOSS aplica-se a partir de 1 de janeiro de 2015.

Este regime é facultativo e aplica-se aos sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas não no Estado membro de consumo (EMC), e aos sujeitos passivos que não estejam estabelecidos na Comunidade, desde que prestem serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas na Comunidade.

Para poderem registar-se no regime os sujeitos passivos estabelecidos no território nacional (Estado membro de identificação ou EMI) ou seja, os que têm neste território sede ou estabelecimento estável, utilizam o número de identificação fiscal de que já dispõem para efeitos da respetiva atividade. Os sujeitos passivos não residentes na Comunidade que escolham o território nacional como EMI devem solicitar à Autoridade Tributária e Aduaneira um número de identificação fiscal para efeitos do registo no regime.

Na prática, os sujeitos passivos, estabelecidos ou não em território nacional, que optem pelo regime, procedem à entrega trimestral de uma única declaração e ao pagamento do IVA relativo a todos os serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas na Comunidade.

Posteriormente, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) procede ao envio para cada Estado membro de consumo dos elementos respeitantes aos serviços prestados para cada um deles e o montante de imposto pago.

O regime apresenta duas modalidades, a primeira designada de Regime da União, aplicável quando o prestador dos serviços é um sujeito passivo estabelecido na Comunidade, e a segunda designada de Regime Extra União, aplicável quando o prestador dos serviços é um sujeito passivo não estabelecido na Comunidade.”

Com o aditamento do artigo 6.º A ao CIVA com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2019, a aplicação da nova regra de localização das prestações de serviços de



telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via electrónica a adquirentes que não sejam sujeitos passivos, tem implicações na utilização do Mini Balcão Único.

De notar, por último, que, de acordo com o previsto na Directiva 2017/2455 do Conselho, de 5 de Dezembro de 2017, e no Regulamento de Execução (UE) 2017/2459 do Conselho, de 5 de Dezembro de 2017, em 2021, na segunda etapa de aplicação destas regras, se previa que os Estados membros iriam introduzir novas simplificações e uma extensão do regime Mini One Stop Shop (MOSS), por exemplo, no que diz respeito às vendas à distância de bens provenientes de países terceiros e às remessas de baixo valor.

A UE tem vindo a desenvolver várias iniciativas para a criação de um Mercado Único Digital, entre as quais se salienta, para estes efeitos, a adopção em 5 de Dezembro de 2017, do “Pacote IVA” para o comércio electrónico que, entre outros diplomas, contempla a Directiva (UE) 2017/2455, do Conselho, que altera a Directiva 2006/112/CE e a Directiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao IVA para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens⁸². Registe-se ainda neste domínio a aprovação do Regulamento de Execução (UE) 2019/2026, do Conselho, de 21 de Novembro de 2019, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que respeita às entregas de bens ou prestações de serviços facilitadas por interfaces electrónicas e aos regimes especiais aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, e efectuem vendas à distância de bens e determinadas entregas internas de bens, do Regulamento de Execução (UE) 2020/194, da Comissão, de 12 de Fevereiro de 2020, que estabelece as regras de execução do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho no que respeita aos regimes especiais aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, efectuem vendas à distância de bens

⁸² Sobre o IVA e o comércio digital veja-se, da autora, “A tributação da economia digital – Evolução recente na União Europeia”, Tributação da Economia Digital, *Revista dos Tribunais*, Setembro 2018 e Luís Aires, “O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal”, disponível em <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2019/07/20190710-O-Labirinto-Tribut%C3%A1rio-na-Nova-Economia-Lu%C3%ADs-Aires.pdf> e “O IVA e a Localização das Operações: Da Simplicidade das Regras dos Bens ao Labirinto dos Serviços – O caso dos Serviços Electrónicos e a Recente Temática sobre Livros Digitais versus Livros em Papel”, Dissertação de Mestrado de Direito Fiscal apresentada à Universidade Católica, 2017, Xavier de Basto “Livros são papéis pintados com tinta: a propósito de um acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia” *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano XII, n.º 4, Almedina, 2014 e Maria Odete Oliveira, “Livros Digitais Vs. Livros em Papel. O Dilema do IVA Comunitário: A Book Is a Book no Matter What Its Form Is? É a Forma ou O Conteúdo que Relevam na Definição de um Livro?”, *Revista da Faculdade de Direito e Ciência Política, Universidade Lusófona do Porto*, n.º 10, 2017, pp. 81-94.



e determinadas entregas internas de bens Código do IVA (CIVA) - artigos 1.º, 2.º, 3.º, 4.º, 6.º, 29.º e 30.º. Mais tarde, devido à pandemia da COVID-19, foi aprovado o Regulamento de Execução (UE) 2020/1318, da Comissão, de 22 de Setembro de 2020, que altera os Regulamentos de Execução (UE) 2020/21 e (UE) 2020/194 no que diz respeito às datas de aplicação em resposta à pandemia de COVID-19 e o Regulamento de Execução (UE) 2020/1112, do Conselho, de 20 de Julho de 2020, que altera o Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 no que diz respeito às datas de aplicação em resposta à pandemia COVID-19. Estes dois últimos Regulamentos adiaram para 1 de Julho de 2021 a entrada em vigor das regras dos Regulamentos em causa.

Assim, estavam já previstos, para vigorar a partir de 1 de Janeiro de 2021, o alargamento do regime electrónico do balcão único MOSS a todos os serviços B2C, bem como o alargamento do regime do balcão único às vendas à distância intracomunitárias de bens e um regime especial similar para as vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros. Note-se, todavia, que, devido à pandemia da COVID-19, a Decisão (UE) 2020/1109, do Conselho, de 20 de Julho de 2020⁸³, veio adiar a entrada em vigor das aludidas regras para 1 de Julho de 2021, entendimento este que foi naturalmente adoptado pelo Governo português.

Nestes termos, a partir de 1 de Julho de 2021 é mais simples realizar vendas à distância de bens – o sistema do Balcão Único foi alargado a todos os tipos de serviços realizados entre sujeitos passivos e particulares (B2C), assim como às vendas à distância de bens.

Neste contexto, a já referida Lei n.º 47/2020, de 24 de Agosto, veio transpor as aludidas Directivas e revogar o regime especial do IVA para sujeitos passivos não estabelecidos no EM de consumo ou não estabelecidos na UE que prestem serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via electrónica a pessoas que não sejam sujeitos passivos (NSP), estabelecidas ou domiciliadas na UE, publicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2014.

Em sua substituição foram aprovados no Anexo I da Lei n.º 47/2020 três regimes especiais, a saber, os regimes especiais do IVA aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, efectuem vendas à distância

⁸³ Decisão (UE) 2020/1109, do Conselho, de 20 de Julho de 2020, que altera as Directivas (UE) 2017/2455 e (UE) 2019/1995 no que diz respeito às datas de transposição e de aplicação em resposta à pandemia COVID-19.



e determinadas transmissões internas de bens⁸⁴. Ou seja, passamos de um sistema delimitado de Mini One Stop Shop (MOSS) para um sistema alargado de One Stop Shop (OSS), sistema este que, basicamente, funciona electronicamente nos mesmos moldes mas com um âmbito de aplicação mais alargado.

No que se reporta à matéria que por ora nos ocupa, incumbe salientar que a grande alteração é que o mecanismo de balcão único passa, a partir de 1 de Julho de 2021, a ser aplicável a todas as prestações de serviços efectuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos, i.e, a todas as prestações de serviços B2B.

A Lei n.º 47/2020 contemplou uma norma transitória, relativa ao registo para efeitos dos novos regimes especiais. Atendendo a que as disposições aprovadas entraram em vigor em 1 de Julho de 2021, os sujeitos passivos que pretenderam aplicar o balcão único a partir dessa data, puderam para o efeito apresentar, entre 1 de Abril e 30 de Junho, a respectiva declaração de registo por via electrónica.

Os sujeitos passivos que, até ao dia 30 de Junho de 2021, se encontravam já abrangidos por um dos regimes ainda em vigor, transitaram directamente para o correspondente regime especial a vigorar a partir de 1 de Julho de 2021. Neste contexto, foram publicadas instruções através do Ofício Circulado n.º 30233, de 19 de Abril de 2021.

⁸⁴ No contexto das vendas à distância de bens a particulares (B2C)), o regime actual, prevê, excedido que seja o limiar de vendas definido pelo EM do consumidor (ou por opção do fornecedor), que o fornecedor se registre para efeitos de IVA nesse EM para proceder à liquidação e cobrança de IVA nas vendas, de acordo com a taxa de IVA previsto pelo EM, cumprindo com as demais obrigações associadas, nomeadamente, a entrega de declarações periódicas de IVA. Ou seja, se realizar vendas para diferentes EM, o fornecedor poderá ter que se registar para efeitos de IVA em vários EM, facto que importa encargos administrativos adicionais. A reforma do IVA constante do Pacote IVA para o comércio electrónico, prevê, entre outras medidas, a simplificação, a partir de 1 Janeiro de 2021, das regras aplicáveis à cobrança e pagamento do IVA devido nas vendas à distância de bens efectuadas na UE, mediante a utilização do portal do Balcão Único. Os fornecedores de bens no âmbito do regime de vendas à distância poderão utilizar o número de IVA de um único EM para declarar e pagar, numa única declaração de IVA, a submeter trimestralmente, o IVA devido relativamente às vendas realizadas a consumidores finais nos diversos EM, passando a relacionar-se apenas com a Administração Tributária do EM de registo, na sua própria língua, mesmo que relativamente a vendas à distância de bens efectuadas noutros EM.

Relativamente às vendas à distância de bens com origem fora da UE (importados), as novas regras aplicáveis a partir de 1 de Janeiro de 2021 consistirão, essencialmente, na revogação da isenção de IVA na importação de bens de valor inferior a Euro 22 e na sua substituição por um novo regime especial de isenção na importação B2C, bem como na regulação da tributação da intervenção dos operadores europeus que disponibilizem interfaces electrónicos (plataforma, marketplace, portal ou outro similar) facilitadores das transmissões de bens efectuadas por fornecedores não europeus aos consumidores europeus. A partir de 2021, os operadores europeus que disponibilizem interfaces electrónicos serão responsáveis por assegurarem a cobrança do IVA que seja devido nas vendas de bens efectuadas por fornecedores não europeus a consumidores europeus, com recurso a esses interfaces electrónicos.



A AT divulgou relevantes instruções sobre o respectivo funcionamento no seu Ofício Circulado n.º 30240, de 25 de Junho de 2021, cujos aspectos essenciais iremos de seguida referir.

Doutrina

Ofícios Circulados n.ºs 30240, de 25 de Junho de 2021, IVA – novo regime de balcão único, 30233, de 19 de Abril de 2021 - IVA – “Balcão Único” ou “OSS – One Stop Shop”. Pré-registo ou actualização dos dados de registo, 30207, de 4 de Janeiro de 2019 – IVA –Orçamento do Estado para 2019. Alterações ao Código do IVA e Legislação complementar, 30206 de 18 de Dezembro de 2018 - IVA – Derrogação à regra de localização aplicada às prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão ou televisão e serviços por via electrónica, quando efectuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos do imposto – Alteração ao regime especial para sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de consumo ou não estabelecidos na Comunidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de Outubro (Mini Balcão Único), da Área de Gestão Tributária IVA, 30166/2014, de 30 de Dezembro, IVA – Mini Balcão Único (MOSS). Localização das Operações no território nacional e n.º 30164/2014, de 11 de Dezembro de 2014 – IVA Regime Especial do IVA para sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de consumo ou não estabelecidos na Comunidade que prestem serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via electrónica a pessoas que não sejam sujeitos passivos.

2. Regimes em vigor desde 1 de Julho de 2021

2.1 Regras gerais

A entrada em vigor da Lei n.º 47/2020, de 24 de Agosto, teve como consequência a revogação dos anteriores regimes de mini balcão único publicados em anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de Outubro.

Os novos regimes especiais do IVA que entraram em vigor a 1 de Julho de 2021, como vimos, são aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a pessoas que



não sejam sujeitos passivos (isto é, a particulares, ou prestações de serviços B2C), efectuem vendas à distância e determinadas transmissões internas de bens. No fundo, **representam um alargamento do regime do balcão único a todas as prestações de serviços B2C bem como a novas realidades**, a saber: às vendas à distância intracomunitárias de bens, às transmissões de bens num EM efectuadas por interfaces electrónicas e às vendas à distância de bens importados, tendo a mesma lógica dos regimes anteriores – facilitar a vida aos operadores.

Assim, foram previstos três regimes todos facultativos, a saber: (i) Regime especial aplicável às vendas à distância intracomunitárias de bens, às transmissões de bens num EM efectuadas por interfaces electrónicas e aos serviços prestados por sujeitos passivos estabelecidos na UE, mas não no EM de consumo; (ii) Regime especial aplicável a serviços prestados por sujeitos passivos não estabelecidos na UE, e (iii) Regime especial aplicável às vendas à distância de bens importados.

Ou seja, para os efeitos que por ora nos ocupam continuamos a ter dois regimes especiais aplicáveis às prestações de serviços B2C: (i) Regime especial dos serviços prestados por sujeitos passivos estabelecidos na UE, mas não no EM de consumo; e (ii) Regime especial aplicável a serviços prestados por sujeitos passivos não estabelecidos na UE.

O **Regime da União** permite aos sujeitos passivos, independentemente do local onde estejam estabelecidos, o cumprimento das obrigações referentes às prestações de serviços efectuadas a não sujeitos passivos quando o prestador não esteja estabelecido no EM de consumo.

Por sua vez, o **Regime Extra-União**, aplicável a sujeitos passivos não estabelecidos na UE, permite o cumprimento das obrigações decorrentes de todas as prestações de serviços efectuadas a não sujeitos passivos que sejam localizadas na UE.

Se um sujeito passivo optar por utilizar um dos regimes, tem de declarar todas as transmissões e/ou prestações abrangidas por esse regime através da declaração do IVA do respectivo regime de balcão único.

Os regimes continuam a ser optativos e mantêm as mesmas características dos regimes anteriormente revogados, ou seja, são regimes optativos de cumprimento simplificado das obrigações tributárias por via electrónica, que visa evitar os custos subjacentes ao registo dos sujeitos passivos em todos os EM onde as suas prestações de serviços são realizadas.



Se um prestador de serviços optar por um destes regimes, deixa de existir a obrigação de se registar no EM onde o destinatário dos serviços está localizado, bem como a obrigação de entregar as respectivas declarações periódicas de IVA em cada um dos EM onde se localizam tais prestações de serviços. Os regimes permitem que as obrigações referidas possam ser cumpridas através de um portal electrónico em apenas um EM onde o prestador de serviços esteja registado para efeitos de IVA, evitando que as empresas tenham que se registar para efeitos de IVA em todos os EM onde prestem serviços a consumidores finais. A adesão é facultativa. Caso os sujeitos passivos não queiram aderir a este regime, terão que se registar nos diversos EM onde se localizam os serviços que prestam, cumprindo nesses EM as obrigações inerentes, devendo aplicar o regime em todos os EM para os quais prestem serviços.

Por outro lado, mantêm-se a tributação no destino, ou seja, independentemente da opção pelo regime, a operação localiza-se onde ocorre o acto de consumo em conformidade com as regras de localização das prestações de serviços, pelo que, nomeadamente, as taxas a aplicar serão aquelas que aí vigoram. Isto é, a opção pelo regime altera “apenas” o aspecto do cumprimento das obrigações tributárias.

Os referidos sujeitos passivos, desde que reúnam as condições previstas, podem optar pela aplicação dos regimes especiais, devendo, para esse efeito, efectuar electronicamente o respectivo registo junto da AT.

Se exercerem essa opção, os sujeitos passivos ficam obrigados ao cumprimento, por via electrónica, junto da AT, de todas as obrigações previstas no respectivo regime especial.

Na prática, os sujeitos passivos, estabelecidos ou não em território nacional, que optem pelo regime, procedem à entrega trimestral de uma única declaração e ao pagamento do IVA relativo a todos os serviços efectuados a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas na UE.

Tal como explicita a AT no seu Ofício Circulado n.º 30240, de 25 de Junho de 2021:

“III – Registo no Balcão Único

10. Disposições comuns



Designa-se de Estado-Membro de identificação o Estado-Membro em que o sujeito passivo se encontra registado para utilizar o Balcão Único e no qual declara e paga o IVA que é devido no(s) Estado(s)- Membro(s) de consumo.

Os sujeitos passivos que reúnam as condições exigidas podem optar, nos termos do artigo 2.º, pela aplicação do Balcão Único no território nacional, registando-se no portal da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

A opção é feita por via eletrónica, ficando os sujeitos passivos obrigados ao cumprimento, igualmente por via eletrónica, junto da AT, de todas as obrigações previstas no respetivo regime.

Cada sujeito passivo só pode ter um Estado-Membro de identificação por regime e, de acordo com as regras atrás referidas, o Estado-Membro de identificação pode diferir consoante o regime que o sujeito passivo utilize.

A declaração de registo corresponde ao modelo aprovado em Anexo I ao Regulamento de Execução (UE) 2020/194 da Comissão de 12 de fevereiro de 2020, que estabelece as regras de execução do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, no que respeita aos Regimes Especiais aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, efetuem vendas à distância de bens e determinadas entregas internas de bens.

Conforme prevê o artigo 30.º do regime de balcão único, em tudo o que não se revelar contrário aos regimes especiais e aos regulamentos europeus aplicáveis, nomeadamente o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de Março de 2011, aplica-se a disciplina do CIVA e legislação complementar.

3.1 Regime especial aplicável aos serviços prestados por sujeitos passivos estabelecidos na UE, mas não no EM de consumo - Regime da União

De acordo com o artigo 10.^{o85}, para efeitos deste regime especial constante do presente capítulo, entende-se por:

“a) «Estado-Membro de consumo»:

⁸⁵ Todas as referências feitas sem fonte neste Capítulo reportam-se ao Anexo I da Lei n.º 47/2020 que contém os Regimes especiais.



i) No caso de prestação de serviços, o Estado-Membro no qual se considera efetuada a prestação de serviços;

(...)

b) «Estado-Membro de identificação»:

i) O Estado-Membro no qual o sujeito passivo estabelecido na União Europeia tem a sede, estabelecimento estável, ou, na sua falta, um domicílio;

ii) No caso de sujeito passivo sem sede na União Europeia, mas que disponha de estabelecimento estável em mais do que um Estado-Membro, aquele entre esses por ele escolhido;

iii) No caso de sujeito passivo sem sede ou estabelecimento estável na União Europeia, o Estado-Membro onde se iniciar a expedição ou transporte dos bens;

iv) Nas situações referidas na subalínea anterior, quando exista mais do que um Estado-Membro de início da expedição ou transporte dos bens, aquele que entre esses seja escolhido pelo sujeito passivo;

c) «Sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro de consumo» as pessoas singulares ou coletivas com sede, estabelecimento estável ou domicílio na União Europeia que não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio no território do Estado-Membro de consumo.”

Para os efeitos que por ora nos ocupam, podem optar pelo registo no regime especial em território nacional, para cumprimento de todas as obrigações decorrentes das prestações de serviços abrangidas, os sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio em território nacional, não estabelecidos no EM de consumo, que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas em qualquer outro EM da UE (artigo 11.º).

Os sujeitos passivos com sede ou estabelecimento estável no território nacional apenas utilizam este regime para os serviços que efectuem a adquirentes, que não sejam sujeitos passivos, estabelecidos ou domiciliados noutra EM, desde que nele não possuam um estabelecimento estável onde efectuem operações tributáveis.



Tendo exercido a opção, o regime aplica-se a todos os serviços assim prestados, às vendas à distância intracomunitárias de bens, incluindo as efectuadas no território nacional, e ainda às transmissões internas efectuadas pelas interfaces eletrónicas.

Como elucida a AT no seu Ofício Circulado n.º 30240, de 25 de Junho de 2021:

“III – Registo no Balcão Único

(...)

II. Disposições específicas

II.1. Aplicáveis ao regime da União

Nos termos dos artigos 10.º e 11.º, a opção por este regime é exercida em território nacional, passando este a ser o Estado-Membro de identificação (EMI), nos seguintes casos:

Sujeitos passivos com sede ou estabelecimento estável no território nacional - o registo no regime implica que os sujeitos passivos estejam registados para efeitos de IVA. Assim, os elementos cadastrais constantes do sistema de registo de contribuintes serão pré-preenchidos quando do registo no regime, bastando-lhes preencher os demais elementos exigidos quando do preenchimento da declaração de registo;

Sujeitos passivos com sede fora da UE, com estabelecimentos estáveis na UE, incluindo no território nacional, e que optam por nele se registar - para efeitos da identificação no âmbito deste regime, os sujeitos passivos utilizam o número de identificação fiscal que for atribuído para as operações internas em território nacional;

Sujeitos sem sede ou estabelecimento na UE – se aqui se iniciar a expedição ou transporte dos bens.

(...)

Os sujeitos passivos sem sede na UE, mas que nela possuam vários estabelecimentos estáveis e que tenham optado pelo regime no território nacional, são obrigados a manter o território nacional como Estado Membro de Identificação (EMI) durante o ano civil em que exerceu a opção e nos dois anos civis subsequentes.

Os sujeitos passivos sem sede nem estabelecimento estável na UE que, efetuando transmissões de bens cuja expedição ou transporte se iniciar no território nacional e em outros Estados membros, tenham optado pelo registo no território nacional, conforme indicado anteriormente, são obrigados a manter o território nacional com Estado-Membro de Identificação durante o ano civil em que exerceu a opção e nos dois anos civis seguintes.”



Exemplo 73

A, sujeito passivo português não estabelecido nos diversos países onde se localizam as suas prestações de serviços B2C, optou pelo Regime da União em PT.

Tem de declarar todas as transmissões e/ou prestações abrangidas por esse regime através da declaração do IVA do regime de balcão único em PT.

Para efeitos do disposto supra, os sujeitos passivos utilizam o número de identificação fiscal que lhes foi atribuído em território nacional.

A declaração do IVA a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º deve ser submetida trimestralmente, até ao fim do mês seguinte a cada trimestre do ano civil a que respeitam as operações e cumprir o disposto no artigo 8.º

Quando os sujeitos passivos efectuem prestações de serviços abrangidas por este regime especial e nele se encontrem registados em território nacional, e disponham de um ou mais estabelecimentos estáveis noutros EM a partir dos quais os serviços são prestados, a declaração do IVA deve ainda incluir, relativamente a cada EM onde disponha de um estabelecimento as seguintes informações:

- a) O valor total, líquido do IVA, e a taxa ou taxas aplicáveis;
- b) O montante total do IVA, discriminado por taxas, e o IVA total devido pelas prestações de serviços;
- c) O número de identificação para efeitos do IVA ou o número de identificação fiscal desse estabelecimento.

A informação referida deve ser discriminada por EM de consumo.

São excluídos do regime os serviços prestados para um EM onde o prestador tenha um estabelecimento estável, pelo que os serviços que são prestados por sujeitos passivos estabelecidos no território nacional a adquirentes nele estabelecidos ou domiciliados têm de ser declarados na declaração periódica a que se refere o artigo 41.º do CIVA, independentemente de o estabelecimento estável estar ou não envolvido na prestação dos serviços. Contudo, se os serviços forem prestados num EM no qual o sujeito passivo se encontre registado para efeitos do IVA, mas não se encontre aí



estabelecido, essas prestações de serviços têm de ser declaradas através da declaração do IVA do balcão único.

3.2 Regime especial aplicável aos serviços prestados por sujeitos passivos não estabelecidos na União Europeia - Regime Extra-União,

Em conformidade com o previsto no artigo 14.º, para efeitos deste regime especial, entende-se por:

“a) «Estado-Membro de consumo» o Estado-Membro no qual se considera efetuada a prestação de serviços;

b) «Estado-Membro de identificação» o Estado-Membro escolhido pelo sujeito passivo não estabelecido na União Europeia para declarar o início da sua atividade na qualidade de sujeito passivo no território da União Europeia;

c) «Sujeito passivo não estabelecido na União Europeia» as pessoas singulares ou coletivas que não disponham de sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio no território da União Europeia.”

Os sujeitos passivos que não disponham de sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio na UE, que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas na UE, podem optar pelo registo em território nacional, para efeitos do cumprimento de todas as obrigações decorrentes da prestação dos serviços.

Exemplo 74

SP com sede em Angola. A opção pelo regime especial pode ser feita em Portugal ou em qualquer um dos outros 27 EM.

Tendo exercido tal opção, o regime especial aplica-se a todos os serviços assim prestados na UE, independentemente do EM da tributação. Com efeito, esta modalidade do regime abrange todos os serviços assim prestados na UE, independentemente do EM de consumo, pelo que, se determinado sujeito passivo não estabelecido na UE se



registar neste regime no território nacional, ficam abrangidos por este regime todos os serviços por ele prestados na UE, incluindo os prestados no território nacional.

Exemplo 75

Um SP com sede nos EUA presta serviços de rádio e TV a NSP estabelecidos em PT, Bélgica, Luxemburgo e França. Podendo registar-se em qualquer um dos 27 EM, opta por fazer o registo o regime especial em PT. Todos os serviços de rádio e TV prestados a NSP residentes na UE são abrangidos pelo regime especial.

Exemplo 76

Um SP com sede no Canadá possui um registo para efeitos de IVA em PT e presta serviços de telecomunicações a NSP residentes na Espanha, nos Países Baixos e na Alemanha. Não pode registar-se no regime especial nem em PT, nem em qualquer dos outros EM, por um lado porque não pode beneficiar do Regime Extra-União, porque, embora sediado fora da UE, está aqui registado para efeitos de IVA, nem do Regime da União, porque não possui sede ou estabelecimento na UE. Assim, terá de registar-se, para efeitos de IVA, em cada um dos EM onde presta serviços a NSP.

Feita tal opção, a AT atribui aos sujeitos passivos não estabelecidos na UE um número de identificação para efeitos do IVA, que lhes é comunicado por via electrónica que devem utilizar no cumprimento das obrigações decorrentes da prestação dos serviços.

Como explicita a AT no seu Ofício Circulado n.º 30240:

“III – Registo no Balcão Único

(...)

11.2. Aplicáveis ao regime extra-União

No regime extra-União um sujeito passivo que não tenha a sua sede nem um estabelecimento estável na UE pode escolher um Estado-Membro para ser o Estado-Membro de identificação. Esse Estado-Membro atribuirá ao sujeito passivo um número de identificação para efeitos do IVA, que deve ser utilizado no cumprimento das obrigações fiscais decorrentes da aplicação do regime. Nos termos do artigo 15.º, a



opção pelo regime pode ser feita no território nacional para efeitos do cumprimento de todas as obrigações decorrentes das prestações de serviços que efetuam na UE, passando este a ser o Estado-Membro de identificação.

Para o efeito, os sujeitos passivos não estabelecidos na UE devem aceder ao portal da AT e efetuar o registo no regime extra-União. Para confirmação do pedido será enviado um código para o endereço eletrónico indicado no formulário do registo. Dada a natureza destes sujeitos passivos, na declaração de registo devem ser indicados os elementos necessários à sua identificação e localização. Refira-se que, caso o sujeito passivo efetue operações abrangidas pelo regime extra-União e pelo regime da União, são necessários registos distintos para cada um deles.”

Na declaração de registo no regime, a entregar nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 7.º, o sujeito passivo não estabelecido na UE deve indicar, como elementos de identificação, o nome, endereço postal, os endereços eletrónicos, incluindo os sítios na Internet, o número de identificação fiscal no respectivo país, se o tiver, e declarar que não tem a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio na UE.

O sujeito passivo não estabelecido na UE deve comunicar quaisquer alterações das informações apresentadas, no prazo de 15 dias a contar da data da alteração.

A declaração do IVA a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º deve ser submetida até ao fim do mês seguinte a cada trimestre do ano civil a que respeitam as prestações de serviços e cumprir o disposto no artigo 8.º

Em linhas gerais, há que ter em consideração os seguintes aspectos:

- ✓ O regime é aplicável a todos os serviços prestados na UE desde que o destinatário seja um NSP.
- ✓ O SP escolhe um EM (EM de identificação) para declarar o início da sua actividade na qualidade de sujeito passivo no território da União e a cumprir todas as obrigações decorrentes dos serviços prestados na União, independentemente do(s) EM onde ocorrem.
- ✓ O SP deve apresentar ao EM, por via eletrónica, uma declaração de IVA relativa a cada trimestre civil, independentemente de terem sido ou não prestados serviços abrangidos pelo regime especial. A declaração deve ser apresentada até ao fim do mês subsequente ao termo do período de tributação abrangido pela declaração.



✓ O SP é reembolsado do IVA suportado de acordo com o disposto no regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no EM de reembolso, aprovado em anexo ao já referido Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto.

3.3 Obrigações genéricas dos sujeitos passivos enquadrados nos regimes especiais

Em termos de obrigações gerais aplicáveis a todos os regimes previstos no Anexo I, refira-se que os sujeitos passivos estabelecidos em território nacional que optem pela aplicação de qualquer um dos regimes especiais exercem o direito à dedução do imposto suportado em território nacional para a realização das operações por ele abrangidas na declaração periódica prevista no artigo 41.º do Código do IVA.

Os sujeitos passivos não estabelecidos em território nacional que optem pela aplicação de qualquer dos regimes especiais, e se encontrem registados em território nacional pelo exercício de outras actividades, exercem igualmente o direito à dedução do imposto suportado em território nacional para a realização das operações por ele abrangidas na declaração periódica prevista no artigo 41.º do Código do IVA.

Os sujeitos passivos não estabelecidos que optem pela aplicação de um regime especial, e que não se encontrem registados em território nacional pelo exercício de outras actividades, estão excluídos do direito à dedução previsto nos artigos 19.º e seguintes do Código do IVA, podendo solicitar o reembolso do imposto suportado em território nacional, de acordo com o disposto no regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no EM de reembolso, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 186/2009.

Os referidos sujeitos passivos podem solicitar o reembolso do imposto suportado noutros EM para a realização das operações abrangidas pelo regime especial, nos termos do regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no EM de reembolso, excepto se estiverem registados para efeitos do IVA no território dos EM de consumo.

Os sujeitos passivos que exerçam noutros EM a opção pela aplicação do regime para declarar as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas para o território nacional estão excluídos do direito à dedução previsto nos artigos 19.º e seguintes do Código do IVA, podendo solicitar o reembolso do imposto suportado em



território nacional, nos termos do regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no EM de reembolso, excepto se os sujeitos passivos estiverem registados para efeitos do IVA em território nacional.

Os sujeitos passivos, ou os intermediários agindo por sua conta, que efectuem o registo em território nacional, devem proceder ao pagamento do imposto devido no âmbito do respectivo regime especial, relativamente a cada declaração entregue, até ao termo do prazo para a sua apresentação.

O pagamento deve remeter para o número de referência da declaração a que respeita e ser efectuado mediante transferência para uma conta bancária, em euros, indicada pela Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública - IGCP, E. P. E.

Quando a contraprestação pelos bens transmitidos ou pelos serviços prestados não for expressa em euros, deve ser aplicada a taxa de câmbio em vigor no último dia do período abrangido pela declaração.

As taxas de câmbio a utilizar são as taxas de câmbio do dia publicadas pelo Banco Central Europeu ou, quando não haja publicação nesse dia, do dia de publicação seguinte.

Além da obrigação de pagamento do imposto, os sujeitos passivos ou os intermediários agindo por sua conta que tenham optado pelo registo nos termos do artigo 2.º são ainda obrigados a:

- a) Declarar, por via electrónica, o registo, a alteração e a cessação da sua actividade abrangida pelo respectivo regime especial;
- b) Submeter, por via electrónica, uma declaração do IVA, contendo as informações necessárias para determinar o montante do IVA devido em cada EM. Esta obrigação subsiste ainda que, para o período em causa, não tenham sido efectuadas operações abrangidas pelo respectivo regime especial em qualquer EM;
- c) Conservar registos das operações abrangidas pelo respectivo regime especial, de forma adequada ao apuramento e fiscalização do imposto.

Os sujeitos passivos não estabelecidos na UE que tenham exercido a opção prevista no artigo 2.º, bem como os sujeitos passivos que se encontrem abrangidos por um regime especial equivalente noutro EM, estão dispensados do cumprimento das



obrigações previstas no Código do IVA e RITI, relativamente às operações abrangidas pelo respectivo regime especial.

A declaração do IVA deve ser expressa em euros, mencionar o número de identificação do sujeito passivo para efeitos da aplicação do respetivo regime especial e, por cada EM de consumo em que o imposto é devido, mencionar o valor total, líquido de imposto, das operações realizadas durante o período de tributação, o montante de imposto correspondente discriminado por taxas, bem como a taxa ou taxas aplicáveis, e o montante total do imposto devido.

Quando se verificarem alterações aos elementos constantes de declaração do IVA já entregue, devem ser incluídas numa declaração posterior, no prazo de três anos a contar do termo do prazo previsto para a entrega da declaração a alterar.

A declaração entregue deve identificar o EM de consumo relevante, o período de tributação e o montante do IVA a alterar.

Para efeitos do disposto supra, as taxas do imposto aplicáveis são as que vigoram em cada EM de consumo.

O registo contabilístico das operações deve ser organizado de forma a possibilitar o conhecimento dos elementos necessários ao cálculo do imposto e permitir o seu controlo.

Os intermediários que ajam por conta do sujeito passivo devem conservar um registo para cada sujeito passivo que representem.

Os registos devem ser conservados por um prazo de 10 anos, a contar de 31 de dezembro do ano em que a operação tiver sido efectuada.

Os registos devem ser disponibilizados eletronicamente a pedido da AT ou de qualquer EM de consumo.

Os sujeitos passivos não estabelecidos em território nacional que se encontrem abrangidos por regimes especiais equivalentes noutros EM e que realizem operações localizadas em território nacional devem disponibilizar eletronicamente, a pedido da AT, os registos dessas operações.

Note-se ainda que, conforme se estipula no artigo 3.º, a AT exclui os sujeitos passivos e cancela o respectivo registo nos regimes especiais quando:



- a) Tenham deixado de preencher os requisitos necessários para integrar o regime especial;
- b) Tenham informado que deixaram de efectuar as operações abrangidas pelo regime especial;
- c) Existam indícios de que as suas actividades tributáveis cessaram;
- d) Não cumprirem reiteradamente as regras relativas ao regime especial.

Com efeito, tal como explicita a AT no seu Ofício Circulado n.º 30240:

“IV - Obrigações no âmbito do Balcão Único

13. Além da obrigação de pagamento do imposto, os sujeitos passivos que utilizem o Balcão Único são ainda obrigados a:

- Declarar, por via eletrónica, o registo, a alteração e a cessação da sua atividade no respetivo regime;*
- Submeter, por via eletrónica, uma declaração do IVA, relativa às operações abrangidas pelo regime;*
- Conservar registos das operações abrangidas pelo regime.*

(..)

13.1. Declaração do IVA

Os sujeitos passivos, ou o seu intermediário, devem submeter por via eletrónica uma declaração do IVA que deve ser expressa em euros, e indicar por cada Estado-Membro de consumo em que o imposto é devido, o valor total, líquido de imposto, das operações realizadas durante o período de tributação, o montante de imposto discriminado por taxas, bem como a taxa ou taxas aplicáveis, e o montante total do imposto devido. A taxa do IVA é a taxa aplicável ao respetivo bem ou serviço no Estado-Membro onde se localiza a operação (Estado-Membro de consumo ou EMC).

A declaração do IVA deve ser enviada até ao final do mês seguinte a contar do fim do período de tributação abrangido pela declaração. Esta obrigação subsiste ainda que, para o período em causa, não existam operações a declarar (declaração a “zeros”). A declaração do IVA corresponde ao modelo aprovado em Anexo III ao Regulamento de Execução (UE) 2020/194 da Comissão, de 12 de fevereiro de 2020.²³ Aquando da



entrega da declaração do IVA é gerado um número de referência único, que deve ser utilizado para efetuar o pagamento do imposto devido. Caso se verifiquem alterações aos valores mencionados em declaração já entregue, essas alterações devem ser inseridas numa declaração posterior, no prazo de três anos a contar do termo do prazo previsto para a entrega da declaração a alterar. Sendo o território nacional o Estado-Membro de Identificação, as eventuais regularizações a efetuar devem sempre obedecer às normas legais em vigor no respetivo Estado membro de consumo. Nos pontos 7 a 9 do presente Ofício Circulado são dados esclarecimentos sobre quais as operações abrangidas pelos vários regimes, para efeitos do preenchimento da declaração do IVA.

Regime da União

A declaração respeitante ao regime da União deve ser submetida trimestralmente, até ao fim do mês seguinte a cada trimestre civil (...).

Tratando-se de prestações de serviços, a declaração deve discriminar aqueles que são prestados a partir da sede ou de estabelecimento estável no Estado-Membro de Identificação, mas também os serviços que são prestados a partir de estabelecimentos estáveis que o sujeito passivo detenha em outros Estados - Membros, cujos adquirentes sejam não sujeitos passivos que estejam estabelecidos ou domiciliados em qualquer outro Estado-Membro, desde que diferente daquele ou daqueles onde o prestador esteja estabelecido.

Regime extra-União

A declaração do IVA é submetida trimestralmente, até ao fim do mês seguinte a cada trimestre civil e deve conter os elementos referidos no artigo 8.º. Tratando-se de sujeitos passivos registados no regime extra-União no território nacional, na respetiva declaração do IVA devem ser incluídos todos os serviços prestados ao abrigo do regime, incluindo os efetuados no território nacional.

Incumprimento declarativo

Caso não seja apresentada a declaração no termo do prazo a AT emite um aviso para o sujeito passivo ou intermediário e informa os Estados-Membros de consumo, os quais, caso a situação não seja, entretanto, regularizada, emitirão novos avisos e poderão tomar as medidas adequadas para apurar e cobrar o IVA31 .

O incumprimento reiterado da obrigação é motivo da exclusão do regime ou regimes nos quais o sujeito passivo se encontre registado, nos termos do artigo 3.º do regime de balcão único.



13.2. Pagamento

O pagamento do imposto deve ser efetuado, nos termos do artigo 6.º do regime de balcão único, o mais tardar até ao termo do prazo para a apresentação da declaração do IVA do respetivo regime e deve ser sempre efetuado mediante transferência, em euros, para conta bancária indicada pela Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública - IGCP, E.P.E, com base no número de referência único gerado aquando da entrega da declaração do IVA. Quando a contraprestação pelos bens transmitidos ou pelos serviços prestados não for expressa em euros, devem ser aplicadas as taxas de câmbio em vigor no último dia do período abrangido pela declaração, publicadas pelo Banco Central Europeu ou, quando não haja publicação nesse dia, do dia de publicação seguinte. Relativamente aos sujeitos passivos registados no Balcão Único no território nacional, cabe à AT a distribuição do imposto por cada um dos Estados-Membros de consumo, de acordo com os elementos identificativos constantes da declaração do IVA.

Pagamento fora do prazo

Se o sujeito passivo, ou o seu intermediário, não efetuar, ou efetuar apenas parte do pagamento, recebe um aviso para proceder ao pagamento. Faz-se notar que, se o sujeito passivo receber um aviso por falta de pagamento durante 3 (três) períodos de tributação consecutivos, e não pagar a totalidade do IVA em falta, considera-se estar em incumprimento reiterado, o que determina a sua exclusão do respetivo regime. Não haverá lugar à exclusão se o montante de imposto em dívida for inferior a 100 euros por cada período de imposto. As penalidades e juros devidos pelo não pagamento do imposto ou pagamento fora do prazo são da competência de cada Estado-Membro de consumo, de acordo com as regras nele em vigor.

13.3. Registo contabilístico das operações

O registo das operações, a conservar durante um período de 10 anos a contar do termo do ano em que a operação foi realizada, deve ser organizado de forma a possibilitar o conhecimento dos elementos necessários ao cálculo do imposto e permitir o seu controlo. Isso inclui informação sobre o Estado-Membro de consumo, o tipo de fornecimento, a data do fornecimento e o imposto exigível, assim como os detalhes referentes a pagamentos recebidos e informação utilizada para determinar o local onde



o adquirente está estabelecido ou os bens são entregues. O intermediário agindo em nome e por conta do sujeito passivo deve conservar um registo por cada sujeito passivo que representa. Relativamente aos sujeitos passivos registados no território nacional, os registos contabilísticos devem ser disponibilizados eletronicamente, a pedido da AT ou de qualquer Estado-Membro de consumo. Caso os registos contabilísticos não sejam disponibilizados no prazo de um mês após um aviso subsequente, considera-se haver incumprimento reiterado das regras, com a consequente exclusão do respetivo regime.

14. Dispensa de cumprimento de outras obrigações

Nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 7.º do regime de balcão único, os sujeitos passivos não estabelecidos na UE que escolheram o território nacional para se registarem, bem como os sujeitos passivos que se encontrem abrangidos por um regime especial equiparado noutra Estado-Membro, ficam dispensados do cumprimento das obrigações previstas no CIVA e RITI relativamente às operações abrangidas pelo regime de balcão único, incluindo a obrigação de nomeação de representante fiscal prevista no artigo 30.º do CIVA. Daqui decorre que, no âmbito do Balcão Único, além das obrigações do regime, apenas ficam obrigados ao cumprimento das disposições legais previstas no CIVA e legislação complementar, nas quais se inclui a obrigação de emissão de fatura, os sujeitos passivos estabelecidos em território nacional. Os sujeitos passivos que se encontrem registados num outro Estado-Membro no Balcão Único, ainda que realizem operações que se considerem localizadas em território nacional, não estão sujeitos ao cumprimento das obrigações previstas no CIVA e no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, relativamente às operações abrangidas pelo respetivo regime especial.

V - Obrigação de faturação

(...)

16. Os sujeitos passivos registados no Balcão Único no território nacional ficam, por via de regra, sujeitos ao cumprimento das regras de faturação previstas na legislação interna, nos termos do n.º 5 do artigo 35.ºA do CIVA

Não obstante, face ao disposto no n.º 4 do artigo 7.º do regime de balcão único, os sujeitos passivos não estabelecidos na UE que escolheram o território nacional para se



registarem, inclusive quando representados por intermediário, ficam dispensados do cumprimento da obrigação de faturação relativamente às operações abrangidas pelo regime.

Um sujeito passivo sem sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional que preste serviços ou transmita bens para consumidores finais em território nacional, e que tenha de se registar para efeitos de IVA em Portugal, por não ter optado pela utilização do Balcão Único para cumprir as obrigações do IVA referentes a essas operações, fica sujeito ao cumprimento das regras de faturação previstas no direito interno, nos termos do n.º 1 do artigo 35.º-A do CIVA.

Por seu turno, um sujeito passivo sem sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, registado no Balcão Único, mas com um registo para efeitos de IVA em Portugal para cumprimento das obrigações de imposto referentes a outras operações, tem apenas de cumprir as regras de faturação estabelecidas no direito interno, relativamente às operações realizadas com consumidores finais em território nacional, que não possam ser declaradas através do Balcão Único. Consequentemente, a obrigação de utilização de programas informáticos de faturação certificados pela AT por sujeitos passivos não estabelecidos no território nacional, por efeito do disposto no n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 28/2019 só pode ser imposta para as operações em que a competência para definir as regras de faturação seja do Estado português, nos termos acima referidos. Para melhor compreensão das obrigações de faturação ver em anexo o Quadro 2.

VI – Direito a dedução ou ao reembolso

17. A declaração do IVA do regime de balcão único não contempla o direito à dedução do imposto suportado no âmbito do regime, que deve ser exercido através da declaração periódica de IVA ou mediante pedido de reembolso, nas condições adiante explicitadas.

17.1. Direito à dedução

Nos termos do artigo 4.º do regime, podem exercer o direito à dedução do imposto suportado na realização de operações abrangidas pelo regime de balcão único os sujeitos passivos estabelecidos no território nacional e os sujeitos passivos que, embora não se encontrem aqui estabelecidos, estejam registados em território nacional pelo



exercício de outras atividades e optem por se registarem num dos regimes especiais. A dedução é efetuada no respetivo campo da declaração periódica de IVA, a entregar nos termos do artigo 41.º do CIVA.

17.2. Direito ao reembolso

De acordo com o estabelecido no artigo 5.º do regime de balcão único, os sujeitos passivos não estabelecidos, mas que optem por se registar no OSS no território nacional, e que não se encontrem registados no território nacional pelo exercício de outras atividades, podem solicitar o reembolso do imposto que suportaram no território nacional, para o exercício de operações abrangidas por qualquer um dos regimes especiais do balcão único, ao abrigo do Regime de reembolso do IVA, aprovado pelo Decreto - Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto. Estes mesmos sujeitos passivos podem, ainda, solicitar o reembolso do imposto suportado noutros Estados-Membros para a realização de operações abrangidas pelo regime especial, nos termos do regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, exceto nos casos em que se encontrem registados, para efeitos de IVA, no Estado-Membro de consumo. Os sujeitos passivos que se encontrem registados em outro Estado-Membro num regime de balcão único para declarar as operações que efetuam ao abrigo do regime para o território nacional, podem solicitar o reembolso que cá suportam, ao abrigo do Regime de reembolso do IVA aprovado pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto, exceto se cá se encontrarem registados para efeitos de IVA; neste último caso, podem exercer o direito à dedução desse imposto na declaração periódica referida no artigo 41.º do CIVA, nos termos do artigo 4.º do regime de balcão único. Conforme refere o n.º 6 do mesmo artigo 5.º do regime de balcão único, o direito ao reembolso não fica dependente da aplicação da regra de reciprocidade e de nomeação de um representante fiscal para efeitos do reembolso de IVA a sujeitos passivos estabelecidos em países terceiros, nem sujeito à condição de os sujeitos passivos, estabelecidos em outros Estados-Membros, não terem efetuado qualquer transmissão de bens ou prestação de serviços que se considere realizada no território nacional. Para melhor compreensão da aplicação das regras de dedução/reembolso ver em anexo o Quadro III.

VII - Cancelamento do registo



18. Em termos gerais o cancelamento do registo no regime pode ocorrer por iniciativa do sujeito passivo ou da AT, tenha o registo sido feito diretamente ou através de um intermediário. Uma vez cessado pode voltar a registar-se no regime se reunir as condições exigidas para tal.

18.1. Por iniciativa do sujeito passivo ou do intermediário Cessação do sujeito passivo
A cessação pelo sujeito passivo ocorre quando o sujeito passivo decida deixar de aplicar o regime, cessa a atividade abrangida pelo regime, deixa de reunir as condições para a sua aplicação, ou deixa de ter o território nacional como o seu Estado-Membro de Identificação para efeitos do registo no regime. Quando ocorra uma das situações atrás indicadas o sujeito passivo é obrigado a submeter uma declaração de cessação, nos termos do artigo 7.º, n.º 1, alínea a) do regime de balcão único.

Nos regimes da União e extra-União, o sujeito passivo registado no território nacional deve comunicar à AT a cessação, mediante a submissão de declaração de cessação, pelo menos 15 dias antes do termo do trimestre que antecede aquele em que pretende deixar de utilizar o regime, com efeitos a partir do primeiro dia deste trimestre.

(...)

18.2. Por iniciativa da AT

Exclusão do sujeito passivo

O cancelamento do registo pela AT ocorre quando o sujeito passivo deixa de preencher os requisitos para utilizar o regime, quando haja informação que o sujeito passivo deixou de efetuar operações abrangidas pelo mesmo, existam indícios de que as atividades tributáveis cessaram, ou o sujeito passivo ou o seu intermediário reiteradamente não cumpriram as regras relativas ao Balcão Único. Tratando-se de incumprimento reiterado das regras nos regimes da União e extra-União, a exclusão do registo produz efeitos a partir do primeiro dia do trimestre civil seguinte à notificação da decisão e, no regime de importação, a partir do dia seguinte ao da notificação da decisão da exclusão.

(...)

Período de quarentena por incumprimento das regras do regime



O regime de Balcão Único prevê um período de quarentena para as situações em que os sujeitos passivos são excluídos por incumprimento reiterado das obrigações.

O período de quarentena é o período durante o qual o sujeito passivo fica excluído da utilização de qualquer dos regimes ou durante o qual o intermediário não pode agir enquanto tal por conta de um sujeito passivo que utilize o regime de importação. O período de quarentena só se aplica quando haja incumprimento reiterado por parte do sujeito passivo das regras relativas a um regime do Balcão Único, e é de dois anos após o período de declaração (trimestral/mensal) em que se verificou a exclusão do sujeito passivo. O sujeito passivo será excluído de todos os regimes que utilize nesse momento e permanecerá excluído da utilização dos três regimes durante dois anos, só podendo voltar a registar-se para utilizar um regime após decorrido o período de quarentena.”



BIBLIOGRAFIA

- ALEXANDRE, Mário – “As aquisições intracomunitárias de bens no Regime Transitório do IVA – Situação particular das operações triangulares”, *Fisco* n.º 48/49, Novembro/Dezembro 1992.
- “A abolição das fronteiras fiscais e a tributação em IVA das prestações de serviços sobre bens móveis corpóreos”, *Fiscália* n.º 7, Ano 2.
 - “A evolução do sistema comum do IVA, o mecanismo de ‘balcão único’ ou one-stop shop”, *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Almedina, Novembro 2008.
- ARNALDO, Afonso – “O conceito de ‘estabelecimento estável’ em sede de IVA, em particular nas regras de localização de serviços, e o Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho”, *Fiscalidade*, n.º 47
- BASTO, José Guilherme Xavier de – *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*, CCTF n.º 164, Lisboa 1991.
- DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS – *Princípios gerais do Anteprojecto IVA*, Núcleo do Imposto sobre o Valor Acrescentado, Lisboa, 1984.
- *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Notas Explicativas e Legislação Complementar*, Núcleo do IVA, Imprensa Nacional, Lisboa, 1985.
 - Nota justificativa do RITI, “Abolição das Fronteiras Fiscais”, Anteprojecto, Setembro de 1992.
 - Manual de IVA, *Centro de Formação*, 2006.
- LAIRES, Rui – “Anotação ao acórdão do TJCE de 27 de Maio de 2004 (Processo C-68/03, caso D. Lipjes)”, *CTF*, n.º 415.
- “Anotação ao acórdão do TJCE de 23 de Março de 2006 (processo C-210/04, caso FCE Bank)”, *CTF*, n.º 417.
 - *A Incidência e os Critérios de Territorialidade do IVA*, Coimbra, Almedina, 2008.
 - “Anotação ao acórdão do TJCE de 6 de Novembro de 2008, (processo C-291/07, caso TRR)”, *CTF*, n.º 422.



entre dois sistemas independentes, ou entre um sistema e o utilizador final, com o auxílio de um dispositivo ou programa. O conceito de interface eletrónica é também utilizado para designar o sujeito passivo que opera um sítio Web, um portal, uma porta de ligação, um mercado, uma interface de programação de aplicações (IPA), ou outros meios similares

(...)

II - Obrigação de manutenção de registos pelas interfaces eletrónicas

Quando são consideradas sujeitos passivos pelas operações que realizam

19. Pelas transmissões de bens e prestações de serviços que efetuam no território nacional, as interfaces eletrónicas estão sujeitas à obrigação de manutenção de registos nos termos gerais previstos no artigo 52.º do CIVA.

20. Essa obrigação respeita não só às operações efetuadas pelas interfaces eletrónicas em nome próprio, mas igualmente às operações pelas quais aquelas sejam consideradas sujeitos passivos nos termos dos n.ºs 9 e 10 do artigo 3.º ou do n.º 4 do artigo 4.º, ambos do CIVA e nas que, de acordo com o disposto no artigo 9.º-A do Regulamento de Execução, se presume que atuam em nome próprio, por conta dos prestadores de serviços eletrónicos.

21. Por seu turno, quando utilizem um dos Regimes de balcão único (OSS) para cumprimento das obrigações de IVA, as interfaces eletrónicas ficam obrigadas à manutenção dos registos referidos no artigo 63.º-C do Regulamento de Execução do IVA. Quando as interfaces eletrónicas facilitam transmissões de bens ou prestações de serviços, mas não são consideradas sujeitos passivos de IVA por essas operações

22. O artigo 51.º-A, aditado ao CIVA, que transpõe o artigo 242.º-A da Diretiva IVA, cria uma nova obrigação de conservação de registos a cumprir pelas interfaces eletrónicas que intervenham em transmissões de bens e prestações de serviços a não sujeitos passivos de IVA na Comunidade, quando não se considere que estas receberam e forneceram pessoalmente os bens transmitidos ou os serviços prestados. Os registos a que se refere o artigo 51.º-A do CIVA devem ser mantidos durante 10 anos, devendo as interfaces eletrónicas disponibilizar à AT, sempre que solicitados, os elementos necessários à verificação da correta contabilização do IVA respeitante a operações efetuadas por seu intermédio.

23. Por sua vez, o artigo 54.º-C, n.º 2, do Regulamento de Execução esclarece quais as informações que devem ser conservadas pelas interfaces eletrónicas nestas situações.



III - Responsabilidade solidária da interface eletrónica quando não seja sujeito passivo pelas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas por seu intermédio

24. O artigo 80.º-A, aditado ao CIVA, prevê a responsabilidade solidária pelo pagamento do IVA, com o fornecedor dos bens ou o prestador dos serviços, das interfaces eletrónicas que permitem àqueles colocar bens à venda ou disponibilizar serviços.

25. A responsabilidade solidária é acionada nos casos em que a interface eletrónica tenha ou deva ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços não entrega o imposto devido ao Estado, exigindo-se, para o efeito, a prévia notificação pela AT do sujeito passivo que disponibiliza a interface eletrónica.

26. A responsabilidade solidária aqui prevista só produz efeitos relativamente a operações realizadas após essa notificação e extingue-se caso a interface eletrónica assegure, no prazo de 30 dias contados a partir da notificação, que o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços que se encontre em incumprimento deixa de realizar operações por seu intermédio ou regulariza a situação em falta. Esta medida visa incentivar os sujeitos passivos que disponibilizem interfaces eletrónicas através das quais sejam fornecidos bens ou serviços tributáveis em território nacional, a assegurar que os fornecedores ou prestadores de serviços cumprem as obrigações em sede de IVA que decorrem dessas operações.

27. Adicionalmente, nos termos do n.º 4 do artigo 80.º-A, os sujeitos passivos que disponibilizem interfaces eletrónicas sujeitas à obrigação prevista no artigo 51.º-A são ainda solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto com os transmitentes dos bens ou os prestadores de serviços que efetuam operações por seu intermédio, quando não observem a obrigação de disponibilização dos registos, prevista no n.º 2 do artigo 51.º-A. IV - Alteração à Lei Geral Tributária É aditada a alínea c) ao n.º 5 do artigo 64.º da LGT no sentido de prever que a notificação de uma interface eletrónica para, nos termos do artigo 80.º-A do CIVA, acionar a responsabilidade solidária desta pelo pagamento do imposto com os transmitentes dos bens ou com os prestadores dos serviços, não contende com o dever de confidencialidade aí previsto.”

Note-se que estas instruções não dispensam a consulta das disposições do Regulamento de Execução, com a redação dada pelo Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, de 21 de Novembro de 2019, aplicando-se às operações realizadas pelas interfaces electrónicas a partir de 1 de Julho de 2021.”



VI. CONSEQUÊNCIAS DO BREXIT

Como é sabido, o Reino Unido saiu da União Europeia em 31 de Janeiro de 2020, sendo actualmente, em conformidade com o Acordo de Saída, um país terceiro, pelo que já não participa no processo de tomada de decisão da UE.

Por comum acordo, a UE e o Reino Unido decidiram, contudo, estabelecer um período de transição, que terminou em 31 de Dezembro de 2020.

Durante este período de transição, não haverá qualquer impacto no domínio aduaneiro e fiscal.

A partir do termo do período de transição deixaram de se aplicar ao Reino Unido as regras da UE em matéria de IVA, em particular da Directiva IVA e da Directiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado a sujeitos passivos não estabelecidos no EM de reembolso, mas estabelecidos noutra EM. Contudo, existe uma excepção aplicável à Irlanda do Norte, dado que este território, nos termos do Protocolo integrante do Acordo de saída, é tratado como fazendo parte da UE quanto a operações relativas a bens, mas sendo considerado como país terceiro relativamente às prestações de serviços.

Em relação às consequências da saída do Reino Unido da UE em matéria de prestações de serviços, a AT vem elucidar o seguinte no seu Ofício-Circulado n.º 30229/2020, de 31 de Dezembro, para os efeitos que por ora nos ocupam⁸⁶:

“Nos termos do Acordo de saída, a Directiva IVA continua a ser aplicável até cinco anos após o termo do período de transição, no que concerne aos direitos e obrigações dos sujeitos passivos relativos a operações entre o Reino Unido e um Estado-Membro, ocorridas antes do termo do período de transição e às operações relativas a bens expedidos ou transportados entre o Reino Unido e um Estado-Membro, desde que a

⁸⁶

Veja-se

igualmente

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Brexit/IVA/Paginas/default.aspx

Sobre o tratamento das prestações de serviços em IVA no contexto do Brexit veja-se NOTICE TO STAKEHOLDERS WITHDRAWAL OF THE UNITED KINGDOM AND EU RULES IN THE FIELD OF VALUE ADDED TAX (VAT) FOR SERVICES, Brussels, 15 June 2020 REV2 – replaces the notice (REV1) dated 27 March 2019, em https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/brexit_files/info_site/vat-services_en.pdf



respetiva expedição ou transporte tenham tido início antes do termo do período de transição e terminado após esse período.

Assim, os direitos e obrigações dos sujeitos passivos decorrentes da legislação IVA, relativos a operações entre o Reino Unido e Portugal ocorridas antes de 1 de janeiro de 2021, incluindo operações relativas a bens cuja expedição ou transporte tenham tido início antes daquela data, continuam em vigor até cinco anos após o termo do período de transição.

Todavia, verificam-se os seguintes casos especiais:

i) As alterações às declarações MOSS submetidas em Portugal em que o Reino Unido é o Estado-Membro de consumo (ou vice-versa), relativas a serviços prestados antes do termo do período transitório, devem ser submetidas o mais tardar até 31 de dezembro de 2021;

ii) A submissão de pedidos de reembolso, ao abrigo da Diretiva 2008/9/CE, respeitante a IVA suportado no Reino Unido ou em Portugal durante o ano de 2020, deve ser realizada até 31 de março de 2021.

1. Tratamento das prestações de serviços

A Diretiva IVA prevê, em matéria da localização das prestações de serviços, regras relativas a serviços transfronteiriços entre os Estados-Membros, ou entre estes e os países ou territórios terceiros, consoante a natureza do serviço, o estatuto do adquirente e o lugar onde o mesmo é materialmente executado. Essas regras estão plasmadas nos n.ºs 6 a 15 do artigo 6.º e do artigo 6.º-A do Código do IVA (CIVA). Nas prestações de serviços realizadas entre sujeitos passivos a sua localização é, regra geral, o país onde o adquirente está estabelecido. Quer dizer que, se o adquirente estiver estabelecido no território nacional, os serviços prestados por um sujeito passivo estabelecido no Reino Unido são tributados no território nacional. O mesmo se passa na situação inversa, ou seja, os serviços não são localizados no território nacional se o respetivo adquirente for um sujeito passivo estabelecido no Reino Unido. Tratando-se de prestações de serviços cujo adquirente seja um não sujeito passivo, como regra geral, esses serviços são localizados no território nacional se o prestador tiver neste território a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio a partir do qual os serviços são prestados.

Nesse sentido, o termo do período transitório pode ter um impacto para os sujeitos passivos estabelecidos no Reino Unido que prestem serviços no território nacional e,



para os sujeitos passivos estabelecidos no território nacional que prestem serviços no Reino Unido. Deste modo, os sujeitos passivos estabelecidos no Reino Unido têm de se informar se lhes são aplicáveis novas regras em matéria de obrigações no que diz respeito às prestações de serviços que tenham lugar no território nacional após o termo do período transitório.

2. Regime de Mini Balcão Único (MOSS)

2.1. Alterações ao regime

Também no âmbito do regime de Mini Balcão Único ocorrem alterações, pelo que os sujeitos passivos estabelecidos no Reino Unido que utilizem o regime da União para proceder à declaração e pagamento das suas prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e serviços eletrónicos, a clientes não sujeitos passivos na UE, devem alterar a sua identificação MOSS, assim como aqueles que neste território se encontrem registados no regime extra-União, caso pretendam continuar a beneficiar da aplicação do regime.

Nesse sentido, i) Os serviços prestados no Reino Unido até ao termo do período transitório devem constar da declaração MOSS relativa ao respetivo trimestre; ii) Os sujeitos passivos identificados para efeitos do MOSS no Reino Unido e que efetuam prestações de serviços a clientes no território nacional devem pagar o IVA em conformidade com a Diretiva IVA; iii) Os sujeitos passivos estabelecidos num país terceiro e identificados ao abrigo do regime extra-União no Reino Unido, devem transferir a sua identificação MOSS para qualquer um dos Estados-Membros da UE; iv) Os sujeitos passivos estabelecidos num país terceiro que disponham de um estabelecimento estável no Reino Unido e num Estado-Membro da UE e, que tenham optado pela identificação para efeitos do regime da União no Reino Unido devem, com efeitos a partir do termo do período transitório, transferir a sua identificação para efeitos do regime para o Estado-Membro onde disponham de um estabelecimento estável.

2.2. Entrega das declarações de IVA-MOSS

As obrigações declarativas e de pagamento, relativas às prestações de serviços abrangidas pelo regime, mantêm-se em vigor após o período transitório, pelo que os sujeitos passivos registados no MOSS, no Reino Unido ou no território nacional, devem submeter as declarações relativas ao quarto trimestre de 2020 até ao dia 20 de janeiro de 2021.



(...)

5. Procedimento de reembolso de IVA

5.1. Nas relações entre o Reino Unido (com exceção da Irlanda do Norte) e Portugal

O reembolso do imposto suportado na aquisição de bens e serviços a partir de 1 de janeiro de 2021, por sujeitos passivos estabelecidos no Reino Unido, com exceção da Irlanda do Norte, é efetuada de acordo com o disposto na 13.ª Diretiva (Diretiva n.º 86/560/CEE do Conselho, de 17 de novembro), correspondente no direito interno às Seções 1 e 3 (Regime aplicável a sujeitos estabelecidos fora da União Europeia) do capítulo III do Anexo “Regime de reembolso IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso”, ao Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto. Reciprocamente, os sujeitos passivos estabelecidos em Portugal podem solicitar o reembolso do IVA suportado no Reino Unido ao abrigo do procedimento de reembolso do IVA estabelecido na referida Diretiva.

5.2. Nas relações entre a Irlanda do Norte e Portugal - a partir de 1 de janeiro de 2021

Os sujeitos passivos estabelecidos na Irlanda do Norte, identificados com o prefixo “XI”, podem solicitar o reembolso do IVA suportado em Portugal ao abrigo do procedimento estabelecido pela Diretiva 2008/9/CE do Conselho, na medida em que se trate de IVA suportado em aquisições de bens, titulado por faturas respeitantes unicamente a bens ou, no caso das importações, pelos documentos referidos na alínea b) do n.º 2 do artigo 19.º do CIVA. Sobre as respetivas condições e procedimento aplicável veja-se as Seções 1 e 2 (Regime aplicável a sujeitos estabelecidos noutros Estados-Membros) do capítulo III do Anexo “Regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso”, ao Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto. Do mesmo modo, os sujeitos passivos estabelecidos em Portugal podem solicitar o reembolso do IVA suportado na Irlanda do Norte ao abrigo do procedimento estabelecido na supracitada Diretiva, na medida em que o reembolso esteja relacionado unicamente com o IVA suportado em aquisições de bens. Note-se que se o pedido de reembolso disser respeito a serviços, aplica-se o mecanismo de reembolso previsto na 13.ª Diretiva (Diretiva n.º 86/560/CEE do Conselho, de 17 de novembro). O mesmo é aplicável caso o pedido de reembolso diga respeito a fatura que titule simultaneamente aquisições de bens e serviços. Sobre o assunto pode consultar o quadro em Anexo, sob a epígrafe “Reembolsos – Quadro síntese das regras aplicáveis”.



O Quadro síntese acima referido é o que se segue:

ANEXO

Reembolsos – Quadro síntese das regras aplicáveis

Sujeito passivo fornecedor	Sujeito passivo adquirente	Operações	Pedido de reembolso
PT	IN com o prefixo "XI"	Aquisições de bens	Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro Artigos 7.º a 17.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto
PT	IN com o prefixo "XI"	Aquisições de bens e serviços ou apenas serviços	Diretiva n.º 86/560/CEE do Conselho, de 17 de novembro Artigos 18.º e 20.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto
PT	GB ou IN sem o prefixo "XI"	Aquisições de bens ou serviços	Diretiva n.º 86/560/CEE do Conselho, de 17 de novembro. Artigos 18.º e 20.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto.
IN	PT	Aquisições de bens	Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro
IN	PT	Aquisições de bens e serviços ou apenas serviços	Diretiva n.º 86/560/CEE do Conselho, de 17 de novembro



BIBLIOGRAFIA

- ALEXANDRE, Mário – “As aquisições intracomunitárias de bens no Regime Transitório do IVA – Situação particular das operações triangulares”, *Fisco* n.º 48/49, Novembro/Dezembro 1992.
- “A abolição das fronteiras fiscais e a tributação em IVA das prestações de serviços sobre bens móveis corpóreos”, *Fiscália* n.º 7, Ano 2.
 - “A evolução do sistema comum do IVA, o mecanismo de ‘balcão único’ ou one-stop shop”, *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Almedina, Novembro 2008.
- ARNALDO, Afonso – “O conceito de ‘estabelecimento estável’ em sede de IVA, em particular nas regras de localização de serviços, e o Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho”, *Fiscalidade*, n.º 47
- BASTO, José Guilherme Xavier de – *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*, CCTF n.º 164, Lisboa 1991.
- DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS – *Princípios gerais do Anteprojecto IVA*, Núcleo do Imposto sobre o Valor Acrescentado, Lisboa, 1984.
- *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Notas Explicativas e Legislação Complementar*, Núcleo do IVA, Imprensa Nacional, Lisboa, 1985.
 - Nota justificativa do RITI, “Abolição das Fronteiras Fiscais”, Anteprojecto, Setembro de 1992.
 - Manual de IVA, *Centro de Formação*, 2006.
- LAIRES, Rui – “Anotação ao acórdão do TJCE de 27 de Maio de 2004 (Processo C-68/03, caso D. Lipjes)”, *CTF*, n.º 415.
- “Anotação ao acórdão do TJCE de 23 de Março de 2006 (processo C-210/04, caso FCE Bank)”, *CTF*, n.º 417.
 - *A Incidência e os Critérios de Territorialidade do IVA*, Coimbra, Almedina, 2008.
 - “Anotação ao acórdão do TJCE de 6 de Novembro de 2008, (processo C-291/07, caso TRR)”, *CTF*, n.º 422.



www.occ.pt

ORDEM DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS

Avenida Barbosa du Bocage, 45 | 1049-013 Lisboa | Tel. 21 799 97 00 | Email geral@occ.pt