
MESTRADO em CONTABILIDADE E FISCALIDADE EMPRESARIAL

IVA nas Prestações de Serviços
“A Territorialidade”

André Paulo de Jesus Cardoso

Coimbra
2014

MESTRADO em CONTABILIDADE E FISCALIDADE EMPRESARIAL

IVA nas Prestações de Serviços
“A Territorialidade”

Mestrando:

André Paulo de Jesus Cardoso

Trabalho efetuado sobre a orientação de:

Dr. Manuel Joaquim Marcelino

Coimbra

2014

Agradecimentos

Queria agradecer particularmente ao meu Orientador, Professor Dr. Manuel Joaquim Marcelino, por toda a ajuda e disponibilidade que me facultou na realização desta Dissertação de Mestrado, com toda a sua sabedoria e experiência, que me permitiu recolher conhecimentos e obter sugestões acertadas para a elaboração deste trabalho.

Não posso deixar de agradecer toda a preciosa ajuda e paciência do meu irmão, Bruno Cardoso, pessoa com quem sempre contei para ultrapassar os maiores desafios da minha vida, que sempre me demonstrou que a organização e o espírito crítico do nosso trabalho são a chave para evoluirmos.

Como não poderia deixar de ser, queria agradecer também todo o esforço e dedicação dos meus pais que sempre me apoiaram incondicionalmente e que nunca me deixaram faltar nada ao longo de toda a minha vida académica e profissional.

Agradeço também à minha namorada, Célia Fonseca, por todos os momentos que em se privou da minha companhia e falta de atenção em prol da realização deste trabalho.

Nesta fase final de um dos meus objetivos pessoais, o meu profundo agradecimento à Vitisconta – Contabilidade & Gestão, Lda., representada pelo Dr. António Lopes Guimarães Correia e Eng.º Jorge Filipe Gomes Alves, por todo o apoio e meses de licença com vencimento para a conclusão efetiva deste trabalho.

Por último agradeço à *Coimbra Business School* – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, por todo o seu corpo docente que sempre me prestou apoio na minha vida académica e posteriormente profissional.

A todos e a ti também minha Coimbra, o meu profundo obrigado...

Resumo

Os órgãos comunitários, com o intuito de aperfeiçoamento da filosofia europeia do mercado comum e da evolução na respetiva construção, tem vindo a emitir sucessivamente diretivas no âmbito fiscal, umas acompanhando a evolução da integração económica, outras tentando corrigir situações anómalas, no âmbito do combate à fraude, no domínio da articulação dos Estados-Membros entre outras, apoiando o funcionamento do IVA no mercado comum

Tem especial relevância para a matéria em apreço a Diretiva 2008/8/CE de 12 de Fevereiro de 2008 mais especificamente no seu conteúdo do artigo 2.º, que foi transposto para o ordenamento jurídico português através do Decreto-Lei n.º 186/2009 de 12 de Agosto de 2009 que entrou em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2010 e reconfigurou o nosso artigo 6.º do Código do IVA (CIVA).

Tal alteração tornou menos extenso este artigo apesar da complexidade se manter. Tal artigo divide-se na parte da localização das transmissões de bens e estando as regras relacionadas com as prestações de serviços concentradas nos n.ºs de 6 a 13.

A evolução verificada neste artigo 6.º do CIVA, essencialmente no tocante às prestações de serviços, veio a estabelecer nas operações B2B (*Business to Business*) que a localização aconteça no local da sede, do estabelecimento estável, ou na sua falta do domicílio do adquirente, mantendo para as operações B2C (*Business to Customer*) a localização das operações no local da sede, do estabelecimento estável, ou na sua falta do domicílio do prestador. Claro que por razões várias tal regra geral constante do n.º 6 de tal artigo sofre um conjunto de alterações desenvolvidas nos números seguintes do mesmo artigo.

Parece assim fundamental que quando o prestador do serviço e adquirente não estão no mesmo país, é assim essencial logo no primeiro momento, saber se a operação acontece entre sujeitos passivos (B2B), ou entre sujeitos passivo e consumidores finais (B2C), depois num segundo momento caracterizar objetivamente o serviço em causa. Da conjugação destas duas definições é que irá resultar a aplicação da norma geral n.º 6 ou das exceções constantes nos números seguintes.

Tendo em consideração a possibilidade de execução de um número cada vez maior de prestações de serviços à distância e ao facto de que muitos serviços já eram tributados no destino, esta diretiva apoiou-se sobretudo, entre outras, nas seguintes aceções: se o sujeito passivo beneficiar de uma prestação de serviços por uma pessoa não estabelecida no mesmo Estado-Membro, será obrigatoriamente aplicável, em determinados casos, o mecanismo de autoliquidação (*Reverse Charge*); para efeitos das regras de determinação do lugar dos serviços prestados, os

sujeitos passivos que também exerçam atividades não tributáveis deverão ser tratados como sujeitos passivos relativamente a todos os serviços que lhe sejam prestados, de igual modo, as pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos e se encontrem registadas para efeitos de IVA deverão ser consideradas sujeito passivo.

Na transposição das diretivas para o contexto da legislação interna de cada Estado-Membro surgem, quer por erros de interpretação, quer por princípios e formalismos que estão na cultura fiscal do próprio país, um conjunto de normas que pode ser considerado desajustado do pretendido pela comissão ou por contribuintes de qualquer um dos países.

Palavras-chaves: Harmonização Fiscal; Territorialidade; Sujeito Passivo de IVA; Localização da Prestação de Serviços; Autoliquidação; Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias; Regime de IVA nas Transações Intracomunitárias.

Abstract

The Community bodies, with the aim of improving the European philosophy of the common market and the evolution in the respective construction, has been successively issuing directives in the tax field, one following the evolution of the economic integration, others trying to correct abnormal situations, in the fight against fraud, in the field of the articulation of the Member-States among others, supporting the operation of VAT in the common market.

Has particular relevance to the matter under consideration the Directive 2008/8/EC, of 12 February 2008, more specifically in the content of its Article 2.º, that was transposed into the Portuguese law through Decree-Law n.º 186/2009, of 12 August 2009, which came into force from 1 January 2010 and reconfigured our Article 6.º of the VAT Code (VATC).

This modification made this article less extensive despite the complexity remaining the same. This article divides itself on the part of the location of the supply of goods and being the rules related to the provision of services concentrated on numbers 6 to 13.

The evolution verified on this Article 6 of the VATC, mainly on the regarding to the provision of services, came to establish on the B2B (Business to Business) operations that the location occurs at the site of the headquarters, of the permanent establishment, or in the absence of the residence of the acquirer, maintaining to the B2C (Business to Customer) operations the location of the operations on the headquarters place, of the permanent establishment, or in the absence in the residence of the provider. Sure that for various reasons such rule belonging to the n.º6 of that article suffers from a set of changes developed in the following numbers of the same article.

It seems fundamental that when the service provider and the acquirer are not in the same country, is essential at first moment, to know if the operation happens between taxable persons (B2B) or between taxable persons and final costumers (B2C), after on a second moment to characterize objectively the service at question. From the combinations of these two definitions will result the application of the general rule n.º 6 or of the exceptions presented on the following numbers.

Taking into account the possibility of executing an increasing number of provisions of services at distance and the fact that many services are already being taxed at the destination, this Directive supported itself primarily, among others, on the following acceptations: if a taxable person receives services form a person not established in the same Member-State, the reverse charge mechanism should be obligatory in certain cases; for the purposes of rule determining the

place of supply of services, taxable persons who also have non-taxable activities should be treated as taxable for all services rendered to them, likewise non-taxable legal persons who are identified for VAT purposes should be regarded as taxable persons.

In the transposition of Directives to the context of internal legislation of each Member-State arise, either by misinterpretation, either by principles and formalisms that are presented on the tax culture of the country itself, a set of rule that can be considered unsuitable to the intended by the commission or by the taxpayers of any of the countries.

Keywords: Fiscal harmonization; Territoriality; VAT taxable person; Location of the Provision of Services; Reverse-Charge; Court of Justice of the European Communities; Regime of VAT on Intra-community Transactions

Índice

1. Introdução	1
2. Harmonização Fiscal	3
2.1 A integração económica internacional	4
2.2 União Económica e Monetária.....	6
2.3 Harmonização da tributação indireta na UE	8
2.4 Harmonização e transposição do IVA para Portugal	10
2.5 Neutralidade Económica vs. Financeira no tecido empresarial português.	13
3. Territorialidade.....	15
3.1 A conceção clássica do princípio da territorialidade	16
3.2 Territorialidade em sentido negativo e em sentido positivo	16
3.3 Territorialidade em sentido pessoal e em sentido real.....	17
3.5 Crítica da conceção clássica.....	19
4. Regras de localização das prestações de serviço.....	21
4.1 Regras de localização das operações.....	22
4.2 Adoção de duas regras gerais.....	24
4.3 Exceções às regras gerais.....	25
4.4 Exceções comuns às duas regras gerais.....	25
5. As diferentes opiniões dos critérios para a qualificação de sujeito passivo nas prestações de serviços	37
6. Jurisprudência sobre as prestações de serviços em sede de IVA	45
6.1 Acórdão de prestação de serviços de armazenamento em imóvel	45
6.2 Lugar da prestação única de armazenagem	48
6.3 Relação suficientemente direta	48
6.4 Critério objetivo para uma relação suficientemente direta	50
6.5 Objeto de uma prestação de armazenagem.....	52
6.6 Diretriz do Comité do IVA	52

6.7	Conclusão do Tribunal de Justiça.....	54
6.8	Prestações de Serviços – Fornecimento de códigos alfanuméricos	54
6.9	Localização das operações – Reparações efetuadas durante o período de garantia.....	55
8.	Referências Bibliográficas	60
9.	Webgrafia.....	61

Abreviaturas

B2B	Business to Business
B2C	Business to Consumer
BCE	Banco Central Europeu
CE	Comunidade Europeia
CEE	Comunidade Económica Europeia
CIG	Centro Intragovernamental
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CRP	Constituição da República Portuguesa
DRIVA	Declaração Recapitulativa do Imposto sobre o Valor Acrescentado
E-M	Estado-Membro
ECU	European Currency Unit
IME	Instituto Monetário Europeu
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimento Coletivo
IRS	Imposto sobre o Rendimento Singular
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
MTC	Mecanismo de Taxas de Câmbio
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PEC	Plano de Estabilidade e Crescimento
RITI	Regime de IVA nas Transações Intracomunitárias
SME	Sistema Monetário Europeu
TDC	Tribunal de Contas da Comunidade
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJCE	Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia
UE	União Europeia
UEM	União Económica e Monetária
VAT	Value Added Tax
VIIES	VAT Information Exchange System

Lista de Tabelas

Quadro 1- Fases de Implementação da UEM.	7
Quadro 2 - Resumo – IVA alterações às regras de localização nas prestações de serviços.	33

1. Introdução

A construção da União Europeia iniciou-se de modo faseado, por um mercado comum com à livre circulação de bens, que de modo evolutivo, se seguiu a livre circulação de serviços e capitais. Porém, da respetiva evolução da perceção do conhecimento adquirido, e de problemas surgidos com o objetivo de combate à fraude e evasão, tem vindo a levar a sucessivos ajustamentos emanados dos órgãos comunitários, na grande maioria das vezes a carecerem de ser transpostos para a legislação interna de cada Estado-Membro o que acontece normalmente sob a forma de diretivas.

Este aperfeiçoamento da União Europeia é salvaguardado através da publicação de Diretivas Comunitárias, que servem como regra geral, a serem transpostas para a legislação interna de cada Estado-Membro respeitando a essência da diretiva.

Tem sido permanente a preocupação dos órgãos comunitários com o desenvolvimento das normas aplicáveis em termos do IVA, tendo como chave-mestra o princípio da neutralidade e a não concorrência fiscal entre Estados-Membros, mas também combater e impedir situações de fraude e melhorar o funcionamento de todo o sistema, o que tem resultado num grande número de diretivas comunitárias, sendo a mais significativa para este tema a Diretiva 2008/8/CE. Todo este desenvolvimento vai ser devidamente explanado no segundo capítulo em que será evidenciada a evolução da harmonização fiscal na União Económica e Monetária Europeia, mais propriamente através do IVA.

No capítulo terceiro é abordada a conceção do princípio da territorialidade em sentido positivo, negativo, pessoal e real, bem como a respetiva evolução do mesmo, elucidada através da crítica à conceção clássica de territorialidade.

Por sua vez, no quarto capítulo são abordadas as recentes alterações ao artigo 6.º do Código do IVA, consubstanciadas na Diretiva Comunitária 2008/8/CE e que são obrigatoriamente transpostas na sua essência para o nosso ordenamento jurídico através do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, efetuando alterações ao nível do CIVA e do RITI.

No capítulo cinco serão abordadas algumas das posições anteriormente mencionadas referentes às diversas figuras da área, divergindo as mesmas em pontos muito específicos da matéria, mais propriamente em relação à qualificação de sujeito passivo. A posição diretamente ligada à Autoridade Tributária de um dos autores citados contrapõe-se às outras duas, pertencentes a dois fiscalistas nacionais conceituados.

Por último, no sexto capítulo, como toda esta matéria é muito sensível e a transposição por vezes não é correta, pode existir confusão de termos e figuras jurídicas ou inclusive da inserção de novas medidas no sistema fiscal já existentes, será contextualizada alguma jurisprudência europeia e nacional acerca das recentes alterações à legislação das prestações de serviços. Abordar-se-á ainda os respetivos entendimentos relativos à contextualização da localização da prestação dos mesmos.

2. Harmonização Fiscal

A principal criação social da Idade Moderna foi a do Estado-Nação, capitalista e industrial, na essência um Estado tributário. Com as necessidades recorrentes da evolução da industrialização e da movimentação de capitais passou a ser suscetível a perda de impostos para os Estados com sistemas fiscais mais atrativos para a indústria e capitais.

Estas perdas de competitividade fiscal e, conseqüentemente, dos valores obtidos em impostos demonstrava uma urgência para uma tendência de harmonização da tributação dos mesmos, sob pena de mudança de indústrias e capitais de país para país consoante maior ou menor atração dos investidores para condições mais favoráveis de tributação. Pode-se assim considerar que o imposto passou a ser um elemento promotor do desenvolvimento económico e social.

Este problema tem vindo a ser combatido na União Europeia pelos inúmeros ajustes fiscais com intuito de existir uma tributação padronizada em toda a comunidade económica europeia, porém, como abordado no capítulo da territorialidade, os Estados Unidos da América direcionaram os seus impostos para um princípio da pessoalidade tributando pela nacionalidade, sobrepondo assim, o critério da nacionalidade sobre o critério da territorialidade.

A harmonização fiscal consiste em coordenar os regimes fiscais dos países europeus de modo a evitar modificações não concertadas e concorrenciais das políticas fiscais nacionais, que poderiam ser prejudiciais para o mercado interno.

A realização de uma verdadeira harmonização fiscal com 27 países é um processo árduo, dado que são os Estados-Membros que continuam, em grande medida, a deter as competências neste domínio. No entanto, foi atingido um grau mínimo de harmonização no âmbito dos impostos sobre o rendimento, grau de harmonização esse conseguido quase em pleno no âmbito do IVA em que existe uma harmonização global no tocante à base de tributação a qual não foi aí conseguida no âmbito das taxas, sem prejuízo da existência de intervalos comuns, em que as mesmas podem oscilar, podendo se referir que existe uma taxa mínima de IVA de 15% sobre todos os produtos (exceto isenções e autorizações especiais).

As recentes adesões à União Europeia vieram aumentar consideravelmente os diferenciais fiscais no seio da mesma. Paralelamente, a adoção da moeda única em 17 países europeus tornou necessário o estabelecimento de verdadeiras taxas comuns de IVA e de normas comuns para a tributação das empresas na União Europeia.

Desde 1997, os Estados-Membros têm realizado um amplo debate sobre as possibilidades de uma ação coordenada para tentar controlar os efeitos prejudiciais da concorrência fiscal. Ao

longo desta deliberação, foram abordados em especial três domínios: o imposto sobre as sociedades, a tributação dos rendimentos da poupança e a tributação das "royalties" entre sociedades.

No quadro do "pacote fiscal" com vista a lutar contra a concorrência fiscal prejudicial, o Conselho adotou:

- i) Um código de conduta sobre a fiscalidade das empresas (Dezembro de 1997);
- ii) Um instrumento normativo para remediar as distorções existentes na tributação efetiva dos rendimentos da poupança sob a forma de pagamento de juros ("Diretiva sobre a fiscalidade da poupança transfronteiriça" - Junho de 2003);
- iii) Uma medida legislativa para eliminar as retenções na fonte sobre os pagamentos transfronteiriços de juros e "royalties" efetuados entre sociedades associadas ("Diretiva sobre os pagamentos de juros e "royalties" - Junho de 2003).

2.1 A integração económica internacional

Entende-se por integração económica um processo ou situação que envolve a articulação de economias distintas em zonas económicas mais amplas, apresentando-se ligada à eficiência do uso de recursos no âmbito espacial.

As condições que viabilizam a integração económica assentam na liberdade de circulação de bens e fatores de produção e na ausência de discriminação entre os países membros, conjugadas com uma política protecionista relativamente ao resto do mundo.

Sendo os recursos orientados pelo mercado, as instituições criadas devem fornecer sinais corretos que efetivem a força integrante daquele. Objetivos diversos têm sido sugeridos por vários autores para justificar a necessidade da integração económica internacional. Para além dos políticos e institucionais, surgem-nos os de natureza económica. Nestes últimos podemos fazer referência à vasta gama de bens públicos existentes nas complexas economias modernas, bem como fatores de tipo tecnológico - derivados das economias de escala, existência de externalidades e as dificuldades que se apresentam a um país atuando isoladamente para assegurar a estabilidade económica.

A maior parte dos casos de integração económica internacional tem vindo a ocorrer entre grupos de países cujas preferências por bens públicos, segundo padrões gerais, são relativamente homogéneas. Além disso, os acordos estabelecidos podem mesmo incentivar tal homogeneidade.

Uma condicionante surge no entanto, sendo esta de natureza geográfica. Os agrupamentos económicos aparecem normalmente limitados a uma escala regional, face aos custos de

organização, administração e informação, que tecnicamente colocam a área de jurisdição ótima muito abaixo da área de nível global.

Os Estados ao procurarem, através da integração, ganhos na afetação de recursos e ainda mais, ao escolherem prosseguir em comum diversos objetivos económicos, têm necessidade de harmonizarem as suas políticas em vários campos. As áreas normalmente apontadas para a ação de tais políticas são as, aduaneira, de mercado, estruturais, de distribuição de rendimentos e monetárias e financeiras.

Tem sido ainda discutida a integração de políticas em outros campos com vista à obtenção de um equilíbrio estável. É que se por um lado a harmonização aplicada a um campo específico pode ser avaliada parcialmente em termos da sua contribuição para a satisfação das condições da eficiência marginal ou da concorrência, também deve ser considerada do ponto de vista da sua capacidade de promover a concretização de outros objetivos, voltados para a prosperidade e estabilização de cada um dos países membros e do próprio agrupamento.

Esta primeira etapa da harmonização fiscal significa, de resto, uma voluntária limitação da soberania fiscal dos Estados membros. Se esta harmonização não oferece problemas quando encarada sob a perspetiva do Direito Institucional interno ou internacional, o mesmo já não sucede quando se percebe como a realização de uma política económica pela via fiscal depende da dimensão de soberania tributária dos Estados. Como afirma Reboud “o que permite a prossecução de determinados objetivos de política económica conjuntural não é tanto a uniformidade das figuras fiscais utilizadas, mas a plena disponibilidade para dimensionar o imposto¹”. Neste contexto cabe salientar que existe uma relação sólida entre imposto e conjuntura, é assim que a ideia de neutralidade não pode estar dissociada da de automatismo e esta da de adequação entre a incidência do imposto e dos objetivos económicos, pois a harmonização fiscal no âmbito do Direito Comunitário influencia a política fiscal dos Estados membros.

O objetivo preconizado pelo Tratado de Roma² de 25 de Março de 1957, foi a criação de um mercado comum, compreendendo:

i) A realização de uma união aduaneira com, supressão de direitos alfandegários, restrições quantitativas à importação e outros obstáculos às trocas entre os Estados membros, bem como o estabelecimento duma pauta aduaneira comum (T.D.C.) para com países terceiros;

¹ L. Reboud, “Système fiscaux et Marché Commun”, Paris, 1962; no mesmo sentido, C. Cosciani, “Problèmes Fiscaux de la Communauté Économique Européene” in Public Finance, n.º 3, 1958.

² Tratado de Roma é o nome dado a dois tratados, o Tratado Constitutivo da Comunidade Económica Europeia (CEE) e o Tratado Constitutivo da Comunidade Europeia da Energia Atómica (Euratom), assinados em 25 de Março de 1957 em Roma, pela República Federal da Alemanha, Bélgica, França, Itália, Países Baixos e Luxemburgo, entrando em vigor em 1 de Janeiro de 1958.

ii) A realização, através da harmonização das políticas nacionais, de quatro liberdades fundamentais:

- Livre circulação de produtos industriais e agrícolas;
- Livre circulação da mão-de-obra;
- Liberdade de estabelecimento e livre prestação de serviços;
- Liberalização dos movimentos de capitais.

O Tratado de Roma, regulando em definitivo as relações dos Estados membros até à fase do mercado comum, fase intermédia em termos de integração, deixou em aberto a possibilidade de ir mais longe, abrindo vias de acesso à união económica e monetária.

2.2 União Económica e Monetária

A União Económica e Monetária (UEM) consiste no processo de harmonização das políticas económicas e monetárias dos Estados membros da União Europeia com vista à instituição de uma moeda única e combina duas vertentes (monetária e económica). A monetária tem como objetivo a manutenção da estabilidade dos preços e traduz-se pela definição de uma política monetária única, por conseguinte, a vertente económica procura assegurar um crescimento económico sustentado a médio e longo prazo e a coordenação das políticas económicas dos Estados membros.

As normas e objetivos referentes à UEM e ao seu funcionamento estão definidos no Tratado da União Europeia, tendo entrado em vigor a 1 de novembro de 1993. Na sequência da crise financeira de 2008, que atingiu com especial intensidade a economia europeia e, em particular, os países da zona do euro, a UEM iniciou a segunda década da sua existência sujeita a um importante processo de ajustamento nas suas regras de funcionamento e governação que, nomeadamente, visa garantir o aprofundamento da sua dimensão económica

Os principais objetivos da UEM passaram pelos seguintes objetivos: coordenação a nível das políticas económicas entre os Estados membros; organização das políticas orçamentais, definindo limites para a dívida e défice públicos; o estabelecimento de uma política monetária independente, gerida pelo Banco Central Europeu (BCE); introdução de uma moeda única e criação da zona euro.

Embora presente desde o início do processo de integração europeia, só a partir da década de 1980 é que foram reunidas as condições necessárias para a concretização do ideal de uma União Económica e Monetária. De salientar:

- i) O estabelecimento do Sistema Monetário Europeu (SME);
- ii) A concretização do mercado único;

iii) A apresentação das conclusões do "Comité para o estudo da União Económica e Monetária", liderado por Jacques Delors.

O relatório Delors apontava para um faseamento na prossecução da UEM e estabelecia diretrizes em termos de política económica e monetária.

Objeto de uma Conferência Intergovernamental (CIG) em dezembro de 1991, é no Conselho Europeu de Maastricht, que se efetiva a vontade dos Estados-Membros de concretizar a UEM, nomeadamente através do compromisso com processo de convergência económica consagrado no Tratado da União Europeia.

Quadro 1- Fases de Implementação da UEM.³

Fase	Data de Início	Acontecimentos
1. ^a	1 de julho de 1990	<ul style="list-style-type: none"> - Eliminação das barreiras internas à livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais nos Estados-Membros; - Coordenação das políticas monetárias dos Estados-Membros para uma maior estabilidade de preços; - Cooperação entre os bancos centrais; - Convergência económica; - Livre utilização do <u>ECU</u>.
2. ^a	1 de janeiro de 1994	<ul style="list-style-type: none"> - Criação do <u>Instituto Monetário Europeu (IME)</u>; - Preparativos técnicos para a moeda única; - Aplicação de medidas de disciplina orçamental; - Reforço da convergência das políticas económicas e monetárias; - Estabelecimento do <u>Mecanismo de Taxas de Câmbio (MTC)</u>; - Substituição, em junho de 1998, do IME pelo BCE na implementação dos trabalhos preparatórios.
3. ^a	1 de janeiro de 1999	<ul style="list-style-type: none"> - Fixação irrevogável das taxas de conversão das moedas dos iniciais 11 Estados-Membros (Bélgica, Alemanha, Irlanda, Espanha, França, Itália, Luxemburgo, Países Baixos, Áustria, Portugal e Finlândia); - Entrada em funcionamento do <u>MTC II</u>; - Política monetária única da zona euro conduzida pelo BCE; - Entrada em vigor do <u>Plano de Estabilidade e Crescimento (PEC)</u>; - Entrada da Grécia na zona euro, a 1 de janeiro de 2001; - Introdução do euro como moeda única, entrada em circulação de notas e moedas a 1 de janeiro de 2002.

O Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC) constitui um sistema regulamentar de coordenação das políticas orçamentais, por forma a garantir a solidez das finanças públicas dos

³ Fonte: Eurocid “Fases de Implementação da UEM”

Estados-Membros. Definido no contexto do Conselho Europeu de Amesterdão em junho de 1997, como complemento das disposições do Tratado da União Europeia referentes à UEM, foi já sujeito a revisão.

No âmbito do processo de ajustamento das regras de funcionamento e governação da UEM, desenvolvido na sequência da crise financeira de 2008, o PEC passou a obter enquadramento num conjunto mais vasto de medidas de reforço da agenda económica comum implementadas através de uma maior supervisão por parte das instituições europeias.

A responsabilidade pela política económica em decurso na UEM depende da articulação entre as instituições europeias e os Estados-Membros. Deste modo:

- i) Conselho Europeu - define a direção geral da política económica;
- ii) Conselho da UE - ECOFIN - coordena a política económica da UE, detendo poder de decisão sobre a adesão de um Estado-Membro (E-M) ao euro;
- iii) Eurogrupo- coordena, a nível informal, as políticas de interesse comum para a zona euro;
- iv) Estados Membros - elaboram orçamentos dentro dos limites acordados, definem as suas próprias políticas em matéria de emprego, pensões e mercado de capitais;
- v) Comissão Europeia - supervisiona os resultados obtidos e a situação económica, prepara as decisões do Conselho da EU;
- vi) Banco Central Europeu - define a política monetária, procurando assegurar a estabilidade dos preços.

A estas competências somam-se aquelas atribuídas na sequência da adoção de medidas de reforço da agenda económica comum dos países da zona do euro, nomeadamente no âmbito da condução do Semestre Europeu.

2.3 Harmonização da tributação indireta na UE

O imposto sobre o valor acrescentado foi adotado pela Comunidade Económica Europeia (CEE) em 1967, tendo sido introduzido pela primeira vez em França em 1954. Este imposto é pago por todos os que intervêm na produção ou distribuição de um produto ou serviço, não sendo no entanto, um elemento dos custos destes intermediários e não aparecendo por conseguinte como uma despesa nas suas declarações fiscais, visto não serem eles a suportar o imposto mas sim apenas os consumidores finais.

Este imposto é proporcional ao preço dos produtos e dos serviços, sem atender ao número de transações ocorridas nos estádios que precedem aquele sobre o qual é aplicado, e funciona com base no sistema normalmente identificado como subtrativo indireto ou crédito de imposto. Cada

operador económico, responsável pela liquidação de imposto aquando da venda ou prestação de serviços e sobre o respetivo valor, tem direito ao crédito do imposto suportado nas necessárias aquisições, isto é, pode subtrair ao imposto liquidado para jusante o que lhe haja sido exigido a montante. Tal dedução é financeira e não económica aonde pertencer o documento que titula as aquisições que facultam o exercício de tal direito.

O IVA é assim neutro, no aspeto interno, visto ser independente da extensão do circuito económico, e como tal não favorecendo as empresas integradas verticalmente como faziam os impostos cumulativos em cascata. Mais, o IVA é também neutro do ponto de vista de concorrência internacional - daqui se justificando a sua adoção pela C.E.E. - não favorecendo os produtos nacionais em detrimento dos importados.

Funciona com base no sistema de tributação no país de destino, o que implica que os bens exportados sejam isentos de tributação no país de origem, garantindo assim o crédito ou o reembolso do imposto pago pelo exportador nas necessárias aquisições. Entretanto, no país de importação, aquando da entrada dos bens, estes são logo sujeitos ao imposto e às taxas aplicadas no seu interior para produtos nacionais idênticos.

A harmonização fiscal da tributação indireta na UE passou por quatro fases, que assim se podem definir sumariamente:

- i) Vigência das disposições fiscais do Tratado de Roma (artigo 95 a 99) - Não discriminação fiscal dos bens no comércio internacional;
- ii) 1ª e 2ª Diretivas sobre o IVA - Substituição nos Estados membros dos impostos cumulativos ou em cascata por um IVA;
- iii) Sexta Diretiva IVA - Uniformização da base tributável do IVA, com vista ao cálculo dos recursos próprios;
- iv) Diretiva 91/680/CEE, de 16.12.91- Abolição das Fronteiras Fiscais e criação do Mercado Interno.

Ainda que adotado pelas diretivas de 1967, o IVA que se pretendia implementar na C.E.E. a partir de 1 de Janeiro de 1970 só o veio a ter no início de 1973.

Atendendo a que aquelas diretivas deixaram em aberto parte dos problemas estruturais do imposto, importantes e numerosas divergências continuaram a subsistir, nomeadamente quanto ao seu campo de aplicação - contribuintes, territorialidade, operações tributadas ou isentas, modos de determinação da matéria coletável e regimes particulares. Existindo assim a necessidade de regular tal matéria, a sexta diretiva de 17 de Maio de 1977 acabaria por ser adotada, estabelecendo o que é vulgarmente designado por “base uniforme do IVA”.

Foi referido que o IVA funciona com base no princípio do país de destino. Porque não com base no do país de origem? - Acontece que as normas comunitárias obrigam à “base única” mas não a taxas de imposto idênticas. Caso se optasse pela tributação no país de origem, a distorção nas trocas internacionais aconteceria por força da diferença de taxas de imposto entre os países. Aqueles que praticassem taxas mais reduzidas nos bens suscetíveis de exportação exerceriam o seu financiamento em detrimento de terceiros, afetando assim a neutralidade do comércio internacional que havia sido uma das razões principais da adoção do imposto.

Para criar condições de concorrência absolutamente neutras no mercado comum é indispensável a existência de um sistema unitário de impostos sobre o consumo, com estruturas idênticas e taxas muito próximas senão mesmo unificadas. Diferentes taxas dos impostos de consumo influem de modo distinto na procura de produtos idênticos em tal mercado.

Importa então, para evitar que as condições de concorrência na Comunidade não sejam falseadas, que os custos da produção e a rentabilidade dos capitais investidos também não sejam influenciados pela fiscalidade de modo diferente nos diversos países, só assim haverá neutralidade. Uma tributação direta menos elevada num país que noutra é uma subvenção, inaceitável ao Mercado Comum.

2.4 Harmonização e transposição do IVA para Portugal

A adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia implicou a adoção de um sistema comum de IVA regulado por várias diretivas, tendo assumido especial relevo a «6ª Diretiva» (77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977) que uniformizou a base tributável do imposto a aplicar em todos os Estados-Membros. Em Portugal, o caminho preparatório para a transposição deste normativo foi efetuado pelo Decreto-Lei n.º 394-A/84, de 26 de dezembro, que se destinava a regular a operação de sujeitos passivos mediante a apresentação da declaração para aquele efeito, impondo assim a declaração de início de atividade e o reconhecimento das atividades isentas.

O Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado foi então aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, substituindo o Imposto de Transações⁴ e transpondo o normativo europeu para a legislação portuguesa.

⁴ IT – Imposto de Transações criado em 1966 era caracterizado como sendo um imposto monofásico apenas com incidência nos produtores e grossistas. Com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 394-B/84 de 26 de dezembro são abolidos: o Código do Imposto das Transações (DL n.º 374-D/79, de 10 de setembro; o Imposto Ferroviário (DL n.º 38245, de 5 de Maio de 1951; o Imposto de Turismo (DL n.º 134/83, de 19 de março; as percentagens cobradas a favor do Fundo de Socorro Social, nos termos dos n.º 3 e 4 do artigo 2.º do DL n.º 47500, de 18 de Janeiro de 1967; os seguintes artigos da Tabela Geral do Imposto do Selo 5.º, 12.º, n.º 2, 27.º, 29.º (exceto no que se refere ao imposto incidente sobre bilhetes de passagens aéreas internacionais e sobre o preço do aluguer ou fretamento de aviões), 49.º-A, 50.º, n.º 1, alínea a), 55.º, 106.º, 114.º-A, 140.º e 141.º (desde que, nestes últimos casos, os documentos aí referidos

Ao longo dos anos, com a entrada de novos países membros e atendendo às diferentes fases da evolução do imposto e da própria Comunidade Europeia, surgiram problemas fiscais inerentes a cada fase, pois era imperativo manter a livre circulação de bens e assegurar a neutralidade do imposto nas operações intracomunitárias, mantendo o pilar básico de assegurar a reversão do imposto para o país em que se verifica o consumo.

Ao longo da harmonização deste imposto a aplicação prática das regras estabelecidas para a determinação do local onde as operações serão tributadas afigura-se, na maior parte dos casos, um processo um pouco difícil e conduz à necessidade de um global conhecimento desta temática.

Com a liberalização das fronteiras e mercados, e a massiva utilização de inovações tecnológicas e internet, as prestações de serviços passaram a ser suscetíveis de serem efetuadas à distância. Logo, por via de prosseguir um dos princípios chave do IVA, a tributação no local do consumo, passou a existir a necessidade de reformular a tributação das prestações de serviços do local do prestador para o local do destinatário.

A tributação deve assim acontecer onde existe o consumo, efetuada por quem pratica a operação (neutralidade do imposto) e o imposto deve reverter a esse estado. Para suprir esta necessidade, não acrescentando obrigações adicionais aos sujeitos passivos, foi implementado o Regime de IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), com carácter provisório em 1992 e vigorando ainda atualmente. Quanto às prestações de serviços, o artigo 6º 4 manteve-se com a sua redação na base até 2009 inclusive, constando normas de exceção a este nº 4 nos nºs 5 a 21 do artigo 6º. Entretanto a Diretiva 2008/8/CE impôs alterações com efeito a partir de 2010, surgindo a regra base agora no nº 6, de tal artigo 6º com exceções que vão do nº 7 ao 13.

Este novo artigo nº 6 tendo as regras base e que são na sua essência nas operações B2B (alínea a), é já o adquirente que liquida a ele próprio, deduzindo na medida que o possa fazer, enquanto nas operações B2C (alínea b) a tributação acontece onde estiver localizado o prestador dos serviços, situação que se aproxima no contemplado pelo RITI para os bens. Contudo, só aparentemente tal acontece, pois, enquanto no RITI tal se verifica a partir de uma isenção (artigo 14 RITI, se verificadas determinadas condições), naquele artigo 6º para as prestações de serviços tal dependência sucede a nível das normas de sujeição, bastando para o efeito que o adquirente seja um sujeito passivo imposto numa situação até mais abrangente do que consta na alínea a do nº 1 artigo 2. V.j nº 5.

comprovem o pagamento de operações sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado, ainda que dele isentas); o Imposto de Selo sobre Especialidades Farmacêuticas, regulamentado pelo DL nº 147/81, de 4 de Junho.

Então, para bens e serviços, embora a regra geral possa parecer próxima nas operações comunitárias, não é de todo sujeita a igual tratamento (ser o adquirente a liquidar em ambas situações). Num caso liquida porque existiu isenção no transmitente, no outro liquida porque existiu uma não sujeição. É necessário denotar que, sendo uma norma de sujeição ou não sujeição, tal está sujeita ao princípio da legalidade, artigo 11 da Lei Geral Tributária (LGT).

Em ambos os casos, para controlar a situação, as operações devem constar da Declaração Recapitulativa de IVA (DRIVA), contudo, enquanto na transmissão de bens existe a obrigação de adquirente informar de que está registado e que utiliza o nº de registo para efetuar a aquisição (Art14º RITI), na prestação de serviços basta o adquirente ser sujeito passivo, não existindo na lei qualquer imposição de comunicação ou prova de tal facto.

Independentemente do local onde é tributável a prestação de serviços, para que se verifique a substituição fiscal do prestador pelo adquirente é necessário que o mesmo seja um sujeito passivo de IVA. Para além desse facto, é necessário que o prestador esteja seguro que o mesmo é sujeito passivo de IVA e o prestador deverá cumprir o disposto na alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA (indicar o motivo de isenção), para que o prestador não seja obrigado a proceder à liquidação do IVA.

Nas transmissões de bens entre diferentes Estados-Membros, os sujeitos passivos recorrem ao Sistema *VAT Information Exchange System* (VIES), onde constam todos os operadores registados para efeitos de transações intracomunitárias de bens. Assim sendo, sempre que um sujeito passivo efetua uma transmissão intracomunitária de bens para outro Estado-Membro, pode verificar se o adquirente se encontra registado no Sistema VIES, preenchendo assim todos os requisitos para a aplicação da isenção referida no artigo 14º do RITI. Esta verificação é facilmente efetuada (http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=pt), devendo sempre serem guardados os dados da verificação para o caso de a mesma ser solicitada pela Autoridade Tributária posteriormente.

Ao contrário das transações intracomunitárias de bens, as prestações de serviços não obrigam os seus intervenientes a qualquer tipo de registo, assim, a verificação da qualidade de sujeito passivo do adquirente é obrigatoriamente efetuada pelo prestador de serviços, podendo tornar-se numa tarefa mais difícil. Para estes casos, o prestador de serviços deverá exigir um Certificado⁵ emitido pela Administração Fiscal do Estado-Membro em que o adquirente se encontra estabelecido, comprovando assim o seu enquadramento enquanto sujeito passivo de IVA.

⁵ Certificado referido na alínea b) do art.º 3 da Oitava Diretiva, para efeitos de reembolso do IVA suportado por sujeitos passivos estabelecidos em outros Estados-Membros.

Apesar de nas prestações de serviços não existir a obrigatoriedade da verificação da qualidade de sujeito passivo, subsiste a obrigatoriedade de preenchimento da declaração recapitulativa em conformidade com a regra geral de localização dos serviços prestados a sujeitos passivos, prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.

Não são consideradas efetuadas em Portugal (mesmo que o prestador disponha de sede em território nacional, estabelecimento estável ou domicílio) as prestações de serviços cujo destinatário seja um sujeito passivo não sediado, estabelecido ou domiciliado em Portugal. Nesse caso, nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, o prestador dos serviços deve indicar na declaração recapitulativa a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI as prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos que possuam em outro Estado-membro da Comunidade a sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio para o qual os serviços são prestados⁶.

No plano comunitário esta matéria versa na alínea c) do artigo 262.º e nas alíneas a), b) e d) do n.º 1 do artigo 264.º da Diretiva do IVA (com redações dadas pelo artigo 2.º da Diretiva 2008/8/CE).

A Diretiva 2008/8/CE aditou as alíneas d) e e) ao n.º 1 do artigo 214.º da Diretiva do IVA, para assegurar que em todos os Estados-Membros seja atribuído um número de identificação fiscal, quer às entidades que adquiram serviços abrangidos pela regra geral de localização das prestações de serviços definida no artigo 44.º da Diretiva do IVA e que fiquem abrangidas pela regra de inversão do sujeito passivo prevista no seu artigo 196.º, quer aos sujeitos passivos que sejam prestadores desses mesmos serviços⁷.

2.5 Neutralidade Económica vs. Financeira no tecido empresarial português.

O IVA é um imposto economicamente neutro, porém, não o é financeiramente pois as situações de crédito de imposto e pagamento do tributo não são imediatas, logo não é financeiramente neutro. Tome-se o seguinte exemplo, a empresa “Mondego D’Ouro” vendeu no trimestre 123.000€, todavia, os seus clientes pagam a 90 dias e existe um caso de eventual insolvência de um cliente que lhe adquiriu 12.300€, as suas compras no período ascenderam

⁶ O modelo da declaração recapitulativa foi aprovado pela Portaria n.º 987/2009, de 7 de setembro. Sobre a matéria veja-se também o ofício-circulado n.º 30113, de 20 de outubro de 2009, da DSIVA, contendo instruções para o preenchimento da mesma, assim como as precisões constantes do capítulo VII do ofício circulado n.º 30115, de 29 de dezembro de 2009, da DSIVA.

⁷ A obrigatoriedade de registo e atribuição de um número de identificação vem também confirmada pela Comissão Europeia no documento TAXUD D4 DOC/2840, de 23 de Abril de 2009 (documento SCAC n.º 500) ainda que o sujeito passivo, segundo a legislação interna do seu país de estabelecimento, estivesse dispensado de proceder ao respetivo registo, por eventualmente estar enquadrado num regime especial.

a 20.000€, tratando-se de matérias-primas pagas aquando da entrada em armazém.

Neste caso, até à entrada em vigor do “Regime de Caixa”, esta empresa teria de financiar o imposto pois ainda não o tinha recebido da maior parte dos seus clientes e já teria efetivamente pago aos seus fornecedores. Este ciclo vicioso é atualmente o principal responsável da falta de liquidez das pequenas e médias empresas. O regime de caixa apareceu como eventual solução pelo atual executivo, porém, a sua implementação e os custos administrativos inerentes não são compensatórios no caso das empresas de menor dimensão.

Apesar de estar legitimada na legislação a solução para este problema financeiro do IVA, através da aplicação dos juros de mora por incumprimento dos prazos de pagamento das faturas, são muito raras as empresas que utilizam esse recurso, não só pelo medo de perder os clientes, mas também pela conotação negativa da aplicação deste procedimento no mercado. Esta situação obriga assim os mesmos a assumir custos de financiamento que diminuem as suas margens e que vão criando uma enorme dependência da empresa face ao setor bancário, por forma a prosseguirem com a sua atividade e de modo a respeitar as imposições fiscais.

3. Territorialidade

Ao nível da territorialidade, esta é tratada de modo diferente consoante se trate de impostos sobre a despesa e os impostos sobre o rendimento. Se no âmbito dos impostos sobre o rendimento a principal preocupação é tributar o acréscimo patrimonial do beneficiário do rendimento de onde devia ser tributado na sede da sua atividade, já no tocante sobre os impostos ao consumo ou despesa, a preocupação é que a tributação aconteça, e em conformidade com as taxas aplicadas para os bens ou serviços em causa. No que toca aos impostos sobre o rendimento, é evidente o conflito que surge com o interesse financeiro do país da fonte dos rendimentos, quando não seja o mesmo que os acede.

Tal levou a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Europeu (OCDE) a estabelecer uma convecção modelo, que tem vindo a ser corrigida, instituindo conceitos e regras de tributação aquando da celebração de convenções entre dois países, em que um é o da sede ou residência e outro da fonte dos rendimentos. Já no que respeita à tributação do consumo ou da despesa, como se pretende tributar onde o consumo se verifica, a regra é tributar na importação ou entrada dos bens e isentar na exportação ou saída dos mesmos, o que é aceite internacionalmente dependendo sempre do tipo de impostos usados em cada país para conseguir tal forma de tributação (consumo ou despesa).

Assim os bens de incidência de imposto sobre o consumo são desonerados de imposto quando os mesmos são exportados para outros países, para que assim, livres de imposto, possam ser novamente onerados de imposto no país de consumo pois é a este ao qual o imposto deve sempre remeter.

O poder de tributar baseia-se na soberania do Estado em duas vertentes, uma pessoal (baseada na nacionalidade) e outra territorial (baseada no território), assim, a tributação pode basear-se num princípio de pessoalidade ou num princípio de territorialidade.

A título de exemplo de uma tributação baseada num princípio de pessoalidade:

“ Eduardo Saverin, colega de Mark Zuckerberg em Harvard e um dos cofundadores do Facebook, vai poupar pelo menos 67 milhões de dólares (53 milhões de euros) em impostos ao abdicar da nacionalidade americana, segundo cálculos da Bloomberg. Saverin, 30 anos, é um brasileiro com naturalidade americana desde 1998, que atualmente vive em Singapura. Segundo aquela agência, a entrada do Facebook em bolsa valorizará a participação de Saverin na empresa – que ronda os

4% – em 2890 milhões de dólares, mais 448 milhões do que valia em Setembro. É sobre este valor que incidiria um imposto sobre rendimentos de capital de 15%.⁸”

Por conseguinte, um exemplo de tributação baseada num princípio de territorialidade:

- Um imóvel situado no território português está abrangido pelo Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI)⁹, sendo o seu detentor, independentemente da sua nacionalidade, domicílio ou sede de atividade econômica, obrigado a pagar o respetivo imposto ao Estado português, derivando a coleta do mesmo para o município onde está situado o imóvel.

3.1 A conceção clássica do princípio da territorialidade

Na harmonia do entendimento comum e tradicional deste princípio, as leis tributárias apenas se aplicariam em factos ocorridos no território da ordem jurídica a que pertencem, independentemente de outras características que pudessem eventualmente ocorrer na situação em causa, como a nacionalidade, o domicílio ou a residência do sujeito passivo.

Como se tem constatado, a doutrina tradicional tem aceitado a tese da territorialidade sem realizar o necessário aprofundamento dos fenómenos de incidência e da eficácia da lei tributária no espaço, fenómenos estes observados e reconhecidos por Alfredo Augusto Becker¹⁰, A.D. Giannini¹¹ e Niboyet¹².

O correto significado do princípio da territorialidade das leis fiscais pressupõe a distinção de três critérios à luz dos quais o princípio pode ser formulado:

- i) Territorialidade em sentido negativo e em sentido positivo;
- ii) Territorialidade em sentido real e em sentido pessoal;
- iii) Territorialidade em sentido material e em sentido formal.

3.2 Territorialidade em sentido negativo e em sentido positivo

O princípio da territorialidade, em sentido negativo, significa que as leis fiscais estrangeiras não se aplicam no território em causa, ou seja, os órgãos de aplicação do direito de cada Estado apenas aplicariam as suas regras tributárias sem desencadear efeitos previstos por leis tributárias estrangeiras.

⁸<http://www.publico.pt/tecnologia/noticia/cofundador-do-facebook-abdica-de-nacionalidade-americana-para-poupar-67-milhoes-1546376>

⁹ IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis, aprovado o seu Código (CIMI) pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro.

¹⁰ Cfr. A.A. Becker, “Teoria Geral do Direito Tributário” (3.ª ed.), São Paulo, 1998, 282.

¹¹ Cfr. A.D. Giannini, “I concetti fondamentali del Diritto Tributario”, Turim, 1956, 51.

¹² Cfr. Niboyet, “Traité de Droit International Privé”, IV, Paris, 1947, 7 e 118.

O princípio da territorialidade, em sentido positivo, significa que as leis tributárias internas se aplicam de modo generalizado no território nacional, inclusivamente aos sujeitos passivos de imposto que não são nacionais do respetivo estado.

Em relação ao sentido negativo são necessárias sérias reservas, pois a lei estrangeira pode ser empregue para integrar pressupostos de aplicação da lei interna (por exemplo, a residência, a nacionalidade, a condição de diplomata), embora, nunca os órgãos nacionais de aplicação do Direito possam atribuir às leis fiscais estrangeiras o seu efeito típico de constituir crédito tributário estrangeiro.

No que respeita ao sentido positivo do princípio de territorialidade, desempenha a função de excluir que a nacionalidade por si só constitua um elemento capaz de fundamentar ou afastar a tributação, porém, não oferece um critério positivo de determinação das situações de vida que, estando conexas por qualquer dos seus elementos com mais de uma ordem jurídica, possam reentrar no âmbito da aplicação das leis tributárias internas. Este critério não pode deixar de exigir um “mínimo de conexão” das situações em causa com o território nacional.

3.3 Territorialidade em sentido pessoal e em sentido real

Ao longo da evolução do conceito de territorialidade, parece ter-se entendido ser da essência da territorialidade respeitar a conexão com a vida, ou seja, aos aspetos reais ou objetivos dos factos tributários, tais como a localização dos bens ou local de exercício de atividade ou fonte de rendimento ou estabelecimento permanente. Contudo, nos últimos anos, tem-se assistido a uma desmaterialização dos pressupostos, bem como e a uma tendência para a personalização dos mesmos.

Por outro lado, esta evolução tem levado a que as legislações passem a adotar como elementos relevantes de conexão com o território, não aspetos já objetivos, mas sim elementos da situação tributária diretamente ligados aos aspetos subjetivos do tributo, desde que independentes da nacionalidade, como a sede, o domicílio ou a residência do contribuinte. Na situação tributária internacional podemos encontrar relevância na conexão com o território pelos seus elementos objetivos ou pelos seus elementos subjetivos, assim, também o princípio da territorialidade se exprime umas vezes como uma territorialidade real, outras como territorialidade pessoal.

A doutrina delimitou o verdadeiro alcance do princípio à primeira das mencionadas aceções, distinguindo um critério territorial ou princípio da realidade (critério europeu e latino-americano) de um critério pessoal ou princípio da pessoalidade (critério anglo-saxónico), neste contexto o critério territorial corresponderia ao princípio da fonte.

3.4 Territorialidade em sentido material e em sentido formal

Ambas aceções (sentido material e sentido formal) respeitam o âmbito espacial da incidência da lei, ou seja, a esfera da aplicação espacial dos comandos gerais e abstratos contidos nas normas tributárias. O aludido princípio recorta pois, de entre as situações tributárias internacionais, aquelas que serão abrangidas pelas leis fiscais internas, mediante o processo técnico da escolha do elemento ou elementos de conexão com o território a que respeita.

Desta aceção material do princípio da territorialidade importa distinguir uma outra, que já não respeita o âmbito espacial do comando, mas sim o âmbito da sua eficácia ou execução coerciva. O princípio da territorialidade em sentido formal significa precisamente que as leis tributárias só são suscetíveis de execução coerciva no território da ordem jurídica em que se integram.

A lei portuguesa, pelo facto da escolha do domicílio ou da sede do sujeito passivo como conexão relevante, pode tributar os lucros auferidos no estrangeiro ou nos imóveis ali situados, porém o crédito decorrente dessa lei não poderá ser coercivamente executado em país estrangeiro. Alude-se aqui precisamente à distinção entre um princípio material e um princípio formal da territorialidade que permite explicar as relações que mantêm com a noção de soberania.

Sempre que a esfera territorial de um país esteja igualmente conexa com outros elementos da situação tributária internacional¹³, e respeite a posição abstrata da norma e a delimitação espacial dos comandos tributários, o conceito material de territorialidade respeita a soberania dos Estados estrangeiros. Contudo, se as soberanias não são ofendidas pela formulação de comandos gerais e abstratos que prevejam e disciplinem factos ocorridos em território estrangeiro, já o são pela prática de atos que envolvam o exercício de poderes de autoridade no que toca à aplicação dos mesmos (liquidação e fiscalização) e à cobrança do crédito tributário criado por aqueles comandos.

Inversamente da extraterritorialidade em sentido material¹⁴, uma extraterritorialidade em sentido formal constituiria uma violação de soberania¹⁵. Não se deve contudo perder de vista que o princípio formal da territorialidade conduz normalmente à escolha pelas várias leis nacionais de

¹³ Isto também já havia sido mencionado por A.A. Becker, “Teoria Geral”, 257.

¹⁴ Certo setor da doutrina prefere preservar a expressão “ultraterritorialidade” para descrever o fenómeno pelo qual as leis se aplicam a factos ocorridos fora do território nacional, usando a expressão “extraterritorialidade” para aludir à subtração de partes de território do Estado ao pleno exercício dos poderes que lhe respeitariam. Cfr. MORTATI, “Istituzioni di Diritto Pubblico” Pádua 1962, 113. Esta ultraterritorialidade das normas de Direito Público não se confundiria, porém, com o “princípio da universalidade” do ordenamento do Estado que seria característica do Direito Privado.

¹⁵ Cfr., em sentido análogo, Gerd W. Rothmann, “Considerações sobre extensão e limites do poder de tributar” in Estudos Tributários, São Paulo, 1994, 219.

critérios de conexão que permitam que, a disciplina das situações tributárias internacionais por elas formulada, possa atingir os resultados práticos a que visam, em restrito, a cobrança efetiva do imposto.

3.5 Crítica da conceção clássica

Independentemente do sentido que se atribua ao princípio da territorialidade, certo é que atualmente se revela insuficiente para constituir um critério de delimitação de competências quanto às questões tributárias internacionais.

A territorialidade em sentido restrito, ou seja, assente numa conexão real, pode funcionar em sistemas tributários pouco evoluídos, assentes em impostos reais, cujos tipos legais sejam constituídos por objetos materiais ou por relações concretas facilmente localizáveis. A incidência dos impostos fundiários, de consumo, aduaneiros, prediais do consumo de bens, não oferecem dificuldades de localização, pois verificam-se exclusivamente no território de um só Estado, assim o sendo, o princípio da territorialidade fundamenta bem a delimitação da competência tributária dos Estados.

Com o desenvolvimento das formas tributárias incidentes sobre o rendimento global ou património, os seus pressupostos perdem um carácter material concreto para se transformarem num processo de sucessiva desmaterialização, em realidades abstratas e complexas, cuja conexão com um dado território se apresenta em termos duvidosos e geradores de potenciais conflitos. Efetivamente, enquanto nos sistemas tributários mais simples o facto gerador de imposto corresponde em regra ao território, nos sistemas fiscais mais modernos a um único pressuposto pode corresponder mais que um território, dada a pluralidade de conexões que podem fundamentar a sua localização territorial.

O princípio da territorialidade por si só já não constitui critério suficiente para a imputação de um dado facto tributário a um determinado território, tornam-se indispensáveis critérios suplementares que determinem para cada tipo de situação, de modo positivo, a conexão relevante e que nos casos de realidades imateriais ou incorpóreas se consiga definir a sua localização ou sede¹⁶.

Por conseguinte, passou a denotar-se uma acentuada tendência no sentido da personalização do imposto com o intuito de adequá-lo à capacidade contributiva individual, para tal as conexões reais passam a cumular-se ou a ver-se substituídas por conexões pessoais tais como

¹⁶ A. Marques dos Santos, “As normas de aplicação imediata no Direito Internacional Privado”, II, Coimbra, 1991, 770.

residência, sede ou domicílio e nacionalidade dos sujeitos passivos. Verifica-se que cada vez mais o princípio de territorialidade já não se baseia só as ligações reais ao território, mas cada vez mais por ligações pessoais, o que demonstra pelo menos uma radical mudança do sentido tradicional conferido ao conceito e que sem dúvida quebra o seu valor dogmático.

Se o princípio da territorialidade material está limitado à exigência de uma qualquer conexão da situação da vida internacional com o território, tenha ela natureza real ou pessoal, para que as leis deste tenham aplicação, então deixa de funcionar o critério positivo quanto ao âmbito de aplicação das leis internas, para desempenhar tão só uma dupla função negativa: impedir o arbítrio resultante da tributação por um Estado de situações que com ele não têm qualquer conexão e afastar a nacionalidade como elemento de conexão exclusivo.

Atendendo à ambiguidade do sentido do princípio da territorialidade, este tem hoje pouca valia na construção dogmática do Direito Tributário Internacional, o qual firma os seus alicerces nos princípios da residência e da fonte.

4. Regras de localização das prestações de serviço

No imposto sobre o valor acrescentado (IVA) de entre todos os seus aspetos conexos, um dos mais complexos e interessantes relaciona-se com a determinação do lugar onde se considera que ocorrem as operações.

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

A determinação do local onde as operações são tributadas através da aplicação prática das regras estabelecidas, mostra-se em alguns casos bastante difícil e leva-nos à necessidade de um conhecimento global desta temática.

A crescente complexidade e globalização dos mercados das empresas e correspondentes operações, levou a que esta problemática tenha sido objeto de grandes alterações e adaptação à realidade, sempre com o princípio da neutralidade como pano de fundo e de forma a afiançar a harmonização da receita fiscal na União Europeia.

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

Num passado recente, estas regras derivadas da diretiva comunitária 2008/8/CE, foram transpostas para o ordenamento jurídico português através do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, que alterou desde 1 de Janeiro de 2010 o Código do IVA (CIVA), bem como o RITI. É sobre estas novas alterações e regras de localização das prestações de serviços adotadas em 2010 e que entraram em vigor em 2011, 2013 e futuramente em 2015 que este trabalho se debruça, salientando o efeito que as regras estabelecidas no RITI tiveram na definição conceito de sujeito para efeitos de IVA.

4.1 Regras de localização das operações

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

Com a dificuldade em identificar a localização das operações, cedo se colocou a necessidade da existência de regras mais exigentes, posteriormente estabelecidas na Sexta Diretiva.

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

Portanto, a internacionalização das economias, a liberalização dos mercados e as inovações tecnológicas originaram um acréscimo significativo da diversidade dos serviços, em especial as imateriais, possíveis de serem efetuadas a longa distância. Devido a estes motivos, e neste momento da construção da União Europeia, tornou-se necessária a implementação de novas regras, estabelecendo que, relativamente a todas as prestações de serviços, o lugar de tributação seja o lugar onde ocorre o consumo efetivo, deixando, no entanto, algumas exceções a esta regra, quer por motivos administrativos quer políticos.

Estas regras foram transpostas para o normativo jurídico português pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, o qual veio especificamente transpor o artigo 2.º da Diretiva 2008/8/CE, no que respeita às novas regras de localização das prestações de serviços, as quais já se encontram em vigor desde 1 de Janeiro de 2010.

Ao passo que o artigo 1.º da Diretiva (relacionado com os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e de televisão, bem como os serviços prestados por via eletrónica) não foi

transposto uma vez que essas regras já se encontravam previstas no ordenamento jurídico interno, os artigos 3.º e 4.º, da Diretiva 2008/8/CE, entraram em vigor em 1 de Janeiro de 2011 e 1 de Janeiro de 2013 respetivamente, sendo que o artigo 5.º apenas entrará em vigor a 1 de Janeiro de 2015. A escolha pela protelação da entrada em vigor das novas regras para as prestações de serviços na UE deveu-se à vontade de evitar um eventual impacto negativo no orçamento de cada um dos Estados-Membros, porém, estas medidas serão analisadas e aprofundadas com mais detalhe adiante.

Para além da transposição do artigo 2.º, a qual se concentrou no artigo 6.º do CIVA (Código do IVA), o diploma nacional, acima referido, alterou ainda o regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, e introduz as novas regras comunitárias relativas à periodicidade das declarações recapitulativas nas operações intracomunitárias.

As novas regras de localização das prestações de serviços e no ordenamento interno, para além de alterações significativas do artigo 6.º, a transposição da Diretiva 2008/8/CE implicou também a alteração (ajustamentos de redação ou atualização de remissões) dos artigos 1.º, 2.º, 18.º, 19.º, 27.º e 29.º do CIVA (Código do IVA) e do seu anexo D.

Da observação da nova redação do artigo 6.º do CIVA, tradicionalmente o mais complexo e difícil, conclui-se que se tornou mais simples, apesar da complexidade da matéria se manter. A simplicidade nota-se logo na redução dos 23 números, na redação antiga, para 13 números. Por sua vez, procedeu-se também à sistematização das normas integrantes no artigo, sendo que, atualmente, a localização das transmissões de bens se concentram nos n.ºs 1 a 5, estando as regras relacionadas com a localização das prestações de serviços centradas nos n.ºs 6 a 13 do artigo 6.º do CIVA.

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

4.2 Adoção de duas regras gerais

Como observado anteriormente, em matérias das regras de localização das prestações de serviços registam-se significativas alterações, as quais, na prática, operam, em Portugal, ao nível do artigo 6.º do CIVA.

No regime anterior, a regra geral de localização das prestações determinava que as mesmas se consideravam tributadas em Portugal quando o prestador tinha cá a sua sede, prevalecendo o princípio da origem. Esta regra foi substituída por duas novas regras gerais de localização, sendo que as estas dependem da caracterização da natureza do adquirente, conforme segue:

- 1.º Regra geral – alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, “Quando o adquirente seja um sujeito passivo de IVA, os serviços prestados serão, regra geral, tributados no local da sua sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio fiscal, para o qual os serviços são prestados.”

Quando o adquirente seja um sujeito passivo de imposto (B2B – *Business to Business*), a regra geral passa a atender ao local onde este dispõe da respetiva sede/estabelecimento estável. A título de exemplo, se um sujeito passivo português prestar um determinado serviço a um sujeito passivo italiano, a operação não é tributada em Portugal, mas sim em Itália (caso não seja afastada pelas exceções à regra). Por conseguinte, o prestador de serviços português não deverá liquidar IVA, devendo o adquirente italiano liquidá-lo em Itália, à taxa aí vigente (utilizando o método conhecido pela inversão do sujeito passivo, ou reverse-charge).

Pensando na situação inversa, em que o adquirente é um sujeito passivo português e o prestador é um sujeito passivo italiano, deverá o adquirente português liquidar o IVA em Portugal, passando este a ser sujeito passivo de IVA pela aquisição (o conceito de sujeito passivo foi alterado em conformidade, sendo aditado o n.º 5 do artigo 2.º do CIVA). Alargando-se assim a regra de inversão do sujeito passivo, atribuindo-se ao destinatário dos mesmos, a obrigação de liquidação do IVA devido e da sua entrega ao Estado respetivo, reconhecendo no entanto, o direito à dedução do IVA autoliquidado.

2.º Regra geral – alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, “Quando o adquirente seja um não sujeito passivo de IVA (denominados comumente de particulares), os serviços prestados serão, regra geral, tributados na sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador dos serviços.” Assim, quando o adquirente não se trata de um sujeito passivo de imposto (B2C – *Business to Consumer*), mantém-se a regra (anterior, espelhada no artigo n.º 4 do artigo 6.º) de que a tributação das prestações de serviços ocorre no local do prestador tem a sua sede/estabelecimento estável. Exemplificando, se um sujeito passivo português, prestar um determinado serviço a um

não sujeito passivo espanhol, a operação é tributada em território português (caso não seja afastada pelas exceções à regra), devendo liquidar IVA em Portugal.

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

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

Para que o objetivo central de tributação no local de consumo que estas novas regras comportam se mantenha, tornou-se necessário compilar diversas exceções às regras gerais acima descritas.

4.3 Exceções às regras gerais

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

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

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

4.4 Exceções comuns às duas regras gerais

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

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

“Prestações de serviços relacionadas com um imóvel, incluindo os serviços prestados por arquitetos, por empresas de fiscalização de obras, por peritos e agentes imobiliários, e os que

tenham por objeto 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 efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, tais como parques de campismo.”

A novidade aqui passou pelo aditamento expresso dos serviços de alojamento hoteleiro e similares, bem como os parques de campismo, pois a regra já existia no normativo anterior, vigente até 31 de Dezembro de 2009.

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

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

Com base na alínea a) do n.º 7 do artigo 6.º do CIVA, estas prestações de serviços são consideradas localizadas em Espanha, dado que é aí que os imóveis se situam, não sendo assim tributadas em Portugal.

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

Por conseguinte, se os adquirentes não forem sujeitos passivos de imposto em Espanha, a empresa terá de liquidar IVA à taxa vigente no país vizinho, bem como registar-se nesse Estado-Membro, ou nomear a figura do representante fiscal, e proceder à consequente entrega do imposto.

- Prestações de serviços de transporte de passageiros.

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

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

Nestas situações, o local de execução material é considerado o lugar de partida do transporte. Assim, se o lugar de partida do transporte se localizar em Portugal, as prestações de

serviços de alimentação e bebidas são tributáveis em Portugal, independentemente de ser ou não sujeito passivo e seja nacional, comunitário ou não comunitário.

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

Esta exceção conclui que estas prestações de serviços são localizadas/tributáveis no lugar onde ocorre o fornecimento dos serviços, independentemente da qualidade do adquirente. Convém salientar que estas prestações incluem o conceito de *catering*.

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

No normativo anterior a 1 de Janeiro de 2011, independentemente da natureza do adquirente, estas prestações de serviços são localizadas/tributáveis no local onde são materialmente executadas. Se fossem materialmente executadas em Portugal, logo seriam tributáveis em território nacional.

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

À luz do normativo vigente entre 1 de Janeiro de 2010 e 1 de Janeiro de 2011, com a entrada em vigor do artigo 3.º da Diretiva 2008/8/CE, mais propriamente a alínea e do n.º 8 do artigo 6.º do CIVA, esta operação esta operação é localizada em Portugal uma vez que é no território nacional que é materialmente executada. Neste caso específico, e posteriormente, poderemos isentá-la pelo artigo 9.º do CIVA, porém, em primeiro lugar temos de proceder à determinação da sua localização. Em relação a este assunto, Rui Laires escreve “*Quando uma dada transmissão de bens, prestação de serviços, aquisição intracomunitária de bens ou importação de bens for, nos termos das disposições pertinentes sobre a matéria, de considerar efetuada em território nacional, essa operação encontra-se abrangida pelo âmbito de incidência do IVA português, considerando-se sujeita a imposto em Portugal, isto sem prejuízo de uma eventual norma de isenção que, num segundo momento, porventura lhe seja aplicável. Ao invés, se uma dada transmissão de bens, prestação de serviços, aquisição intracomunitária de bens ou importação de bens não for considerada efetuada no território nacional, a mesma não se encontra abrangida pelo âmbito de incidência do IVA português, não podendo na mesma, portanto ser submetida a IVA em Portugal.*”.

A partir de 1 de Janeiro de 2011 a maioria destes serviços passaram a ser abrangidos pela regra geral assente na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, encontrando-se a redação anterior restringida ao próprio acesso aos eventos e manifestações culturais, artísticas, científicas, educativas, desportivas, recreativas e similares.

Atualmente no exemplo anterior, este tipo de serviço passa a ficar submetido à regra geral, a que corresponde a alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA. De acordo com a regra da inversão do sujeito passivo, a Federação Desportiva teria de proceder à liquidação do imposto em Portugal, tendo a faculdade, caso se aplique, de deduzir esse mesmo imposto.

- Locação de curta duração de um meio de transporte.

As locações de curta duração são localizadas/tributáveis no local onde o meio de transporte é colocado à disposição do adquirente, sem prejuízo do contemplado na alínea b) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA. O maior relevo do conceito de locação de curta duração assenta, conforme definido na alínea j) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA, na locação de um meio de transporte por um período não superior a 30 dias, ou, tratando-se de uma embarcação, por período não superior a 90 dias.

- Localização de bens móveis corpóreos, com exceção dos meios de transporte.

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

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

4.5 Exceções aplicáveis aos serviços prestados a não sujeitos passivos

As regras especiais que operam em relação aos serviços prestados a não sujeitos constam nos artigos n.ºs 9 a 11, e alíneas b) a d) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA.

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

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

Estas prestações de serviços são pois localizadas/tributáveis no local onde se efetua o transporte, em função das distâncias percorridas. Assim sendo, quando estamos perante um não sujeito passivo como destinatários dos serviços, as prestações dos serviços referidas são tributáveis no território nacional pelas distâncias percorridas em Portugal e não são tributáveis pelas distâncias percorridas fora do território nacional. Salientamos também a necessidade de atenção, para as isenções previstas no ordenamento jurídico nacional, no que diz respeito ao transporte internacional de mercadorias, ou assimilado, previstas nos artigos 13.º e 14.º do CIVA.

- Prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens.

Este tipo de operações localizam-se/tributam-se no local de partida do transporte. Sempre que o destinatário for um não sujeito passivo do IVA, os serviços de transporte intracomunitários de bens serão tributáveis no território nacional se o lugar de partida for em Portugal, e não tributados quando a partida ocorrer fora de Portugal.

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

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

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

- Prestações de serviços acessórias do transporte.

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

Em conformidade com a Diretiva do IVA, as prestações de serviços acessórias do transporte, englobam as cargas e descargas, a manutenção da carga, bem como outras atividades similares.

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

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

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

Conforme a anterior exceção, também estas prestações de serviços são localizadas/tributáveis no local onde são materialmente executadas, quando efetuadas a entidades que não sejam sujeitos passivos de IVA.

- Prestações de serviços efetuados por intermediários agindo em nome e por conta de outrem.

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

- Outros serviços prestados a não residentes na Comunidade Europeia.

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

- i) Cessão ou concessão de direitos de autor, brevets, licenças, marcas de fabrico, e de comércio e outros direitos análogos;
- ii) Prestações de serviços de publicidade;
- iii) Prestações de serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas, de gabinetes de estudo em todos os domínios, compreendendo os de organização, investigação e desenvolvimento;
- iv) Tratamento de dados e fornecimento de informações;
- v) Operações bancárias, financeiras, e de seguro ou resseguro, com exceção da locação de cofres-fortes;
- vi) Colocação de pessoal à disposição;
- vii) Locação de bens móveis corpóreos, com exceção de meios de transporte;
- viii) Cessão ou concessão do acesso a sistemas de distribuição de gás natural ou de eletricidade, bem como prestações de serviços de transporte ou envio através desses sistemas e prestações de serviços diretamente conexas;
- ix) Prestações de serviços de telecomunicações;
- x) Prestações de serviços de radiodifusão e de televisão;
- xi) Prestações de serviços por via eletrónica, nomeadamente as descritas no anexo D;
- xii) Obrigação de não exercer, mesmo a título parcial, uma atividade profissional ou um direito mencionado no presente número.

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

Na prestação destes serviços a pessoas (não sujeitos passivos) estabelecidas ou domiciliadas na Comunidade, são tributáveis no Estado-Membro onde o prestador tiver a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio. Por outro lado, a prestação dos serviços indicados a sujeitos passivos com sede ou estabelecimento estável, noutro Estado-Membro, não são tributáveis em território nacional, mas sim no Estado-Membro do destinatário/adquirente dos serviços. Sumariamente e de acordo com o n.º 11 do artigo 6.º do CIVA, não serão tributáveis no território nacional, quando o adquirente dos serviços for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade.

- Locação de curta duração de um meio transporte.

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

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

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

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

Estas operações são localizadas/tributadas em Portugal quando o prestador seja um sujeito passivo que não tenha, no território da Comunidade, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados e, o adquirente for uma pessoa, singular ou coletiva, com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta domicílio no território nacional, que não seja sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º do CIVA.

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

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

De acordo com as novas regras de localização das prestações de serviços, sobretudo as referentes aos serviços de telecomunicações e serviços prestados por via eletrónica, adicionado da alteração à taxa normal a vigorar desde 2011 na Região Autónoma da Madeira, foram notórias e assinaláveis as perdas de competitividade daquela região.

Quadro 2 - Resumo – IVA alterações às regras de localização nas prestações de serviços¹⁷.

Prestações de serviços	Antes de 2010	Após 1 de Janeiro de 2010	Adquirente	
			Sujeito Passivo	Não sujeito passivo
Operações relacionadas com bens imóveis.	Tributação no lugar onde se situa o imóvel.	Mantêm-se (especificando alguns trabalhos abrangidos), passando a incluir a concessão de direitos de utilização de bens imóveis e as prestações de serviços de alojamento hoteleiro e similares.	Aplicável.	
Transporte de passageiros.	Tributação no lugar onde se efetua o transporte, em função das distâncias percorridas.	Mantêm-se	Aplicável.	
Serviços culturais, artísticos, desportivos, científicos, educativos e similares.	Tributação no lugar onde as prestações são materialmente executadas.	Mantêm-se	Aplicável.	
Serviços de restauração e <i>catering</i> .	Tributação no lugar onde o prestador tenha sede da sua atividade ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços sejam prestados ou, na sua falta, o seu domicílio.	Tributação no lugar onde as prestações são materialmente executadas.	Aplicável.	
Locação de curta duração de meios de transporte.	Tributação no lugar onde o prestador tenha a sede da sua atividade ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços sejam prestados ou, na sua falta, o seu domicílio.	Tributação no lugar onde o bem locado é posto à disposição do destinatário.	Aplicável.	

¹⁷ Fonte: Atualização e alteração do Artigo da Revista OTOC 115 – Outubro 2009, Clotilde Celorico Palma, “IVA – alterações às regras de localização das prestações de serviços”

	Tributação no território nacional se o prestador não tiver no território da Comunidade sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços sejam prestados e a utilização e exploração efetivas por sujeitos passivos nacionais aqui ocorra.		Aplicável.	
Transporte de bens, pela distância percorrida (com exceção do transporte intracomunitário de bens).	Tributação pela distância percorrida em território nacional.	Tributação no lugar onde o adquirente tenha a sede da sua atividade ou um estabelecimento estável para o qual os serviços sejam prestados ou, na sua falta, o seu domicílio.	Aplicável.	Mantém-se a regra anterior a 2010.
	Não tributação pela distância percorrida fora do território nacional.	Tributação no lugar onde o adquirente tenha a sede da sua atividade ou um estabelecimento estável para o qual os serviços sejam prestados ou, na sua falta, o seu domicílio.	Aplicável.	Mantém-se a regra anterior a 2010.
Transporte intracomunitário de bens.	Tributação no lugar onde o adquirente tenha a sede da sua atividade ou estabelecimento estável para a qual os serviços sejam prestados ou, na sua falta, o seu domicílio.	Mantêm-se	Aplicável.	
	Tributação sempre que o lugar de partida se situe em território nacional.	Mantêm-se		Aplicável
	Tributação no lugar onde o adquirente tenha a sede da sua atividade ou estabelecimento estável para a qual os serviços sejam prestados ou, na sua falta, o seu domicílio.	Mantêm-se	Aplicável.	
	Não tributação sempre que o lugar de partida se situe fora do território nacional.	Mantêm-se		Aplicável

Serviços que consistam em trabalhos efetuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes.	Tributação no lugar onde são materialmente executados.	Tributação no lugar onde o adquirente tenha a sede da sua atividade ou um estabelecimento estável para o qual os serviços sejam prestados ou, na sua falta, o seu domicílio.	Aplicável.	Mantém-se a regra anterior a 2010.
Cessões de direitos de autor, de patentes, licenças, marcas industriais e comerciais e de direitos similares; prestações de serviços de publicidade; prestações de serviços de consultores, engenheiros, gabinetes de estudos, advogados, peritos contabilistas e prestações similares, bem como o tratamento de dados e fornecimento de informações	Não tributados em território nacional ainda que o prestador aqui esteja estabelecido.	Tributação no lugar onde o adquirente tenha a sede da sua atividade ou um estabelecimento estável para o qual os serviços sejam prestados ou, na sua falta, o seu domicílio.	Aplicável.	
	Não tributados em território nacional ainda que o prestador aqui esteja estabelecido.	Tributação no lugar onde o adquirente tenha a sede da sua atividade ou um estabelecimento estável para o qual os serviços sejam prestados ou, na sua falta, o seu domicílio.	Aplicável (não comunitários).	Aplicável (apenas não comunitários).
Prestações de serviços	Antes de 2013	Após 1 de Janeiro de 2013	Adquirente	
			Sujeito Passivo	Não sujeito passivo
Serviços de locação de meios de transporte que não sejam considerados locação de curta duração.	Tributados no lugar onde eram colocados à disposição.	Define-se como lugar dos serviços de locação de meios de transporte, com excepção da locação de curta duração, prestados a não sujeitos passivos, o lugar de residência do destinatário dos serviços, exceto barcos de recreio.	Aplicável.	Mantém-se a regra anterior.

4.6 Regras a vigorar a partir de 1 de Janeiro de 2015

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

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

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

Desta forma, passarão a coexistir dois sistemas de balcão único, um regulado, nacionalmente, pelo “Regime especial para sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade que prestem serviços por via eletrónica a não sujeitos passivos nela residentes” (adicionando em 2015 dos serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou de serviços eletrónicos efetuada por sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade mas não no Estado-Membro de consumo”. Este sistema de balcão único é mais do que um regime simplificado de pagamento do imposto e de cumprimento das obrigações declarativas, trimestrais, para efeitos de IVA, através de um único ponto de contacto, eletrónico, estando o prestador identificado num único Estado-Membro.

5. As diferentes opiniões dos critérios para a qualificação de sujeito passivo nas prestações de serviços

Após a entrada em vigor da portaria n.º 987/2009, de 7 de Setembro que aprova o modelo da declaração recapitulativa¹⁸ a que se referem a alínea i) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA e a alínea c) do n.º 1 do artigo 30.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias e as respetivas instruções de preenchimento, passou a ser obrigatório o preenchimento da declaração recapitulativa de IVA para efeitos de prestações de serviços e transmissões de bens. Porém a mesma não regula o entendimento da qualificação de sujeito passivo, diferindo a em ambos diplomas, e como tal serão examinadas as posições de diversos autores conceituados nestes conteúdos fiscais.

A autora do livro «A Tributação Direta na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias» defende que as prestações de serviços não são reguladas pelas disposições aplicadas às mercadorias e capitais. Citando Patrícia Noiret Cunha na obra supracitada:

“Apesar de os artigos 49.º e 50.º CE só mencionarem os prestadores de serviços, estas disposições foram interpretadas de forma ampla e abrangendo nomeadamente a deslocação do destinatário do serviço.

No que diz respeito às sociedades, o programa geral para a supressão das restrições à livre prestação de serviços exige que o prestador tenha umnexo efetivo e contínuo com a Comunidade no caso de, tendo sido a sociedade constituída segundo o direito de um Estado-membro, apenas a sede social (e não a administração central) se situar no território da Comunidade¹⁹.

Do carácter residual das disposições sobre livre prestação de serviços resulta que, para que uma atividade seja considerada serviço para efeitos do artigo 49.º CE, não deverá ser regulada pelas disposições relativas à livre circulação de mercadorias, de capitais e de pessoas²⁰.”

¹⁸ De harmonia com as alterações introduzidas na legislação nacional por força da transposição da Diretiva n.º 2008/117/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro, que entram em vigor em 1 de Janeiro de 2010, os sujeitos passivos do IVA ficam obrigados ao envio, por transmissão eletrónica de dados, da declaração recapitulativa a que se referem a alínea i) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA e a alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias.

A presente declaração recapitulativa substitui o anexo recapitulativo à declaração periódica do IVA a que se refere o artigo 30.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, na redação anterior à transposição da diretiva acima referida.

¹⁹ Artigo 60.º do Tratado CE (atual artigo 50.º CE).

²⁰ Artigo 61.º, n.º 2, do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 51.º CE).

Conforme se pode depreender a partir da leitura da obra da autora, a mesma defende que as transmissões de bens e as prestações de serviços têm tratamentos diferentes, pois as mesmas são reguladas por disposições distintas.

No Ofício-circulado n.º 30115 de 29 de Dezembro de 2009²¹, intitulado “IVA – Artigo 6.º do código. Regras de localização das prestações de serviços a partir de 1 de Janeiro de 2010”, a Autoridade Tributária considera, para efeitos de incidência subjetiva de imposto, os sujeitos passivos de imposto as pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) e e) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, ou qualquer pessoa coletiva que, não sendo sujeito passivo de IVA nos termos da alíneas supracitadas, se encontre registada para efeitos de (RITI) de acordo com o artigo n.º 5 do Regime de IVA nas Transações Intracomunitárias.

O autor de “Localização das Prestações de Serviços – Em Sede de IVA”, Rui Miguel Marques Gonçalves, mantém uma postura semelhante a Patrícia Noiret Cunha, afirmando que as transmissões de bens e as prestações de serviços são reguladas de forma diferente.

«Independentemente do local onde a prestação de serviços seja tributável, para que se opere a regra do reverse charge ou se verifique a substituição fiscal do prestador pelo adquirente, é sempre necessário que este último seja, também ele, um sujeito passivo do IVA que exerça uma atividade de produção, comércio ou prestação de serviços. Por este facto, sempre que o prestador de serviços não proceda à liquidação do imposto, por aplicação daquelas regras, além de indicar o motivo na fatura, de acordo com a alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA²², deverá estar seguro de que o adquirente é um sujeito passivo de imposto.

Nas transmissões de bens entre sujeitos passivos de diferentes Estados-membros, esta verificação é realizada recorrendo ao sistema VIES, onde constam todos os operadores registados para efeitos de transações intracomunitárias de bens.

Deste modo, sempre que um sujeito passivo de um Estado-membro faz uma transmissão intracomunitária de bens a um sujeito passivo de outro Estado-membro, pode verificar se este se encontra registado no Sistema VIES, consistindo este registo uma das condições necessárias à aplicação da isenção referida no artigo 14.º do RITI²³. Essa verificação é facilmente efetuada, quer por consulta à Administração Fiscal ou site da Comissão Europeia na internet²⁴.

²¹ Ofício-circulado n.º 30115 de 29 de Dezembro de 2009, página 5 e 6 (Incidência subjetiva).

²² O CIVA foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, e republicado pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho (com Declaração de Retificação n.º 44-A/2008, de 13 de Agosto).

²³ O RITI foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro, e republicado pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho (com Declaração de Retificação n.º 44-A/2008, de 13 de Agosto).

²⁴ A consulta da verificação da condição de sujeito passivo, pode ser efetuada através do site (http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=pt), devendo sempre guardar os dados da verificação no caso de a mesma ser solicitada pela Autoridade Tributária posteriormente.

Ao contrário do que sucede relativamente às transações intracomunitárias de bens, as trocas comerciais internacionais de prestações de serviços não obrigam os operadores a qualquer tipo de registo, pelo que a verificação da qualidade de sujeito passivo do adquirente, por parte do prestador, poder-se-á tornar bem mais difícil.

Sempre que um prestador tiver dúvidas da qualidade de sujeito passivo do adquirente, deverá exigir a este um Certificado emitido pela Administração Fiscal do Estado-membro onde se encontra estabelecido, comprovando a sua sujeição ao IVA nesse Estado (certificado a que se refere a alínea b) do art.º 3º da Oitava Diretiva, para efeitos de reembolso do IVA suportado por sujeitos passivos estabelecidos noutros Estados-Membros).»

Na citação anterior o autor deixa bem claro que, ao contrário das transações intracomunitárias de bens, as prestações de serviços não carecem de verificação dos requisitos de sujeito passivo, nem de qualquer tipo de registo do mesmo.

Após a concordância neste aspeto sobre os critérios de qualificação de sujeito passivo para as prestações de serviços, falta apenas abordar a perspetiva de Rui Laires, autor do livro 208 dos cadernos de ciência técnica e fiscal “IVA - A Localização das Prestações de Serviços após 1 de Janeiro de 2010”, onde será abordado o cerne da questão sobre a necessidade ou não de os sujeitos passivos de IVA nas prestações de serviços necessitarem de estar registados no VIES conforme o previsto para as transmissões de bens. Citando a obra de Rui Laires:

«Em conformidade com a regra geral de localização dos serviços prestados a sujeitos passivos, prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, não são consideradas efetuadas em Portugal – ainda que o prestador disponha no território nacional de sede, estabelecimento estável ou domicílio – as prestações de serviços cujo destinatário seja um sujeito passivo não sediado, estabelecido ou domiciliado em Portugal. Nesse caso, nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, o prestador dos serviços deve indicar, na declaração recapitulativa a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º RITI, as prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos que tenham noutro Estado-membro da Comunidade a sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados²⁵.

Sobre a matéria versam, no plano comunitário, a alínea c) do artigo 262.º e as alíneas a), b) e d) do n.º 1 do 264.º da Diretiva do IVA (com as redações dadas pelo artigo 2.º da Diretiva

²⁵ O modelo da declaração recapitulativa foi aprovado pela Portaria n.º 987/2009, de 7 de Setembro. Sobre a matéria veja-se também o ofício-circulado n.º 30113, de 20 de Outubro de 2009, da DSIVA, contendo instruções para o preenchimento da mesma, assim como as precisões constantes do capítulo VII do ofício-circulado n.º 30115, de 29 de Dezembro de 2009, da DSIVA.

2008/8/CE). Note-se que, no sentido de permitir uma adequada identificação dos intervenientes nas operações em causa, a Diretiva 2008/8/CE aditou as alíneas d) e e) n.º1 do artigo 214.º da Diretiva do IVA, para assegurar que em todos os Estados-membros seja atribuído um número de identificação fiscal, quer às entidades que adquiram os serviços abrangidos pela regra geral de localização das prestações de serviços definida no artigo 44.º da Diretiva do IVA e que fiquem abrangidas pela regra da inversão do sujeito passivo prevista no seu artigo 196.º, quer aos sujeitos passivos que sejam prestadores desses mesmos serviços²⁶.

Em face do disposto no n.º 17 do artigo 29.º do CIVA, os prestadores de serviços, para efeitos de apresentação da referida declaração recapitulativa, devem tomar em conta o seguinte:

- A obrigação de preenchimento só se verifica, no que concerne aos serviços prestados, relativamente aos períodos em que sejam realizadas prestações de serviços abrangidas pela alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, cujo destinatário seja um sujeito passivo do IVA registado noutro Estado-membro;
- As prestações de serviços a declarar são as efetuadas no período a que diz respeito a declaração recapitulativa, em conformidade com as regras previstas no artigo 7.º do CIVA;
- Podem não ser incluídas as prestações de serviços que sejam isentas do imposto no Estado-membro em que as operações são tributáveis.»

De acordo com a obra de Rui Laires, os prestadores de serviços e os adquirentes desses mesmos serviços são obrigados a estarem registados para efeitos de IVA nos seus países de origem, por forma a serem enquadrados como sujeitos passivos de IVA. Enquanto isso, Patrícia Noiret Cunha e Rui Miguel Gonçalves defendem que, para que o adquirente seja considerado sujeito passivo de IVA basta que exerça uma atividade de produção, comércio ou prestação de serviços.

A alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA define como sujeitos passivos de imposto, “As pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas atividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)”, ficando assim

²⁶ Essa obrigatoriedade de registo e atribuição de um número de identificação vem também confirmada pela Comissão Europeia no documento TAXUD D4 DOC/2840, de 23 de Abril (documento

nitidamente um espaço omissa na interpretação de que, para que seja elegível como sujeito passivo, exista a necessidade de o adquirente estar registado para efeitos de IVA.

O facto de ser omissa na nossa legislação apenas poderia ser suplantado com base no artigo 8.º da nossa Constituição da República Portuguesa (CRP)²⁷ relativo ao direito internacional em que a nossa constituição considera o direito internacional como parte integrante do direito português, neste caso mais propriamente o n.º 4 do mesmo artigo, “As disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático”.

A Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços, não emana legislação no sentido de obrigatoriedade do registo do adquirente para se enquadrar enquanto sujeito passivo de IVA.

Em 1992 o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias foi transposto para o normativo nacional de modo a resolver esta lacuna nas transmissões de bens. Embora inicialmente tivesse sido considerado como um normativo transitório conta, atualmente, com uma duração superior a 22 anos. Deste modo na alínea a) do artigo 1.º do RITI, ficam sujeitas a IVA “ As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional, a título oneroso²⁸, por um sujeito passivo, agindo como tal, devidamente registado para efeitos do imposto, sobre o valor acrescentado em outro Estado membro que não esteja aí abrangido por um qualquer regime particular de isenção de pequenas empresas, não efetue no território nacional a instalação ou montagem dos bens nos termos do n.º 2 do artigo 9.º, nem os transmita nas condições previstas nos n.º 1 e 2 do artigo 11.º”.

Posto isto, poderá haver uma tendência para pensar que o terceiro autor efetua uma analogia do regime transitório (RITI) relativo às transmissões de bens para as prestações de serviços. No entanto, o mesmo não se poderia verificar à luz da lei em vigor, pois o artigo 11.º da LGT²⁹ referente à interpretação da determinação do sentido das normas tributárias é bem explícito no seu n.º 4 quando cita que “As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são suscetíveis de integração analógica”, ficando assim demonstrada

²⁷ Constituição da República Portuguesa, aprovada a 2 de Abril de 1976.

²⁸ Desonerando assim as transmissões de bens classificadas como “ofertas”, sendo que nos casos de transmissões intracomunitárias ou para países terceiros, existe a possibilidade de as autoridades alfandegárias abrirem a mercadoria para verificar a mesma e cobrar o IVA ao consumidor caso estas entendam que na realidade não se trate de uma oferta.

²⁹ Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

a impossibilidade de assumir igual tratamento entre as transmissões de bens e as prestações de serviços, no que concerne à sua qualificação de sujeito passivo de IVA. A análise analógica viola o princípio da legalidade que se encontra refletido no artigo 103.º e no artigo 165.º, n.º1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa:

“1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, que tenham a natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança não se façam nos termos da lei.”

Por conseguinte, o artigo 165.º da CRP estabelece:

“1. É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo:

(...)

i) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas;

(...)

2. As leis de autorização legislativa devem definir o objeto, o sentido, a extensão e a duração da autorização, a qual pode ser prorrogada.

3. As autorizações legislativas não podem ser utilizadas mais do que uma vez, sem prejuízo da sua execução parcelada.

4. As autorizações caducam com a demissão do Governo a quem tiverem sido concedidas, com o termo da legislatura ou com a dissolução da Assembleia da República.

5. As autorizações concedidas ao Governo na Lei do Orçamento observam o disposto no presente artigo e, quando incidam sobre matéria fiscal, só caducam no termo do ano económico a que respeitam.”

Assim é de frisar que a lei constitucional é uma importante fonte de direito fiscal, pois define os princípios tributários fundamentais nos quais deve ser enquadrado o sistema fiscal, sendo possível verificar esse enquadramento no artigo 8.º da LGT que define o princípio da legalidade tributária e que estabelece o seguinte:

“1. Estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contraordenações fiscais.

2. Estão ainda sujeitos ao princípio da legalidade tributária:

- i) A liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade;
- ii) A regulamentação das figuras da substituição e responsabilidade tributárias;
- iii) A definição das obrigações acessórias;
- iv) A definição das sanções fiscais sem natureza criminal;
- v) As regras de procedimento e processo tributário.”

Na eventual questão de que o Direito da União Europeia prevalece³⁰ sobre a Constituição, posição que tem sido tomada pelo Tribunal da Justiça da Comunidade Europeia (TJCE)³¹, convém denotar que o artigo 8.º da CRP vai no sentido de que os princípios da Constituição material continuem a ocupar o primeiro grau da hierarquia, ou seja, os princípios do Estado democrático³² têm de ser respeitados sobre todo e qualquer normativo.

Os princípios fundamentais do Estado de direito democrático estão consagrados na Constituição da República Portuguesa, desde o artigo n.º 1 até ao n.º 11. Estes princípios são a pedra basilar da nossa constituição e de toda a legislação dela inerente e estão estipulados com base nos seguintes fundamentos:

i) No artigo primeiro Portugal é consagrado como uma República soberana, baseada na dignidade da pessoa humana e na vontade popular e empenhada na construção de uma sociedade livre, justa e solidária;

ii) O artigo segundo consagra a República Portuguesa como um Estado de direito democrático, baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efetivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa;

iii) O artigo terceiro consagra a soberania do povo, subordinando o Estado e todos os seus demais atos à Constituição fundando-se na legalidade democrática;

iv) O quarto artigo consagra o enquadramento da cidadania portuguesa;

³⁰ Disposto no artigo 6.º do Tratado de Roma e no n.º 4 do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa.

³¹ TJCE – Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

³² Artigo 2.º da C.R.P. (Estado de direito democrático) – “A República Portuguesa é um Estado de direito democrático, baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efetivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa.”

v) No artigo quinto consagra-se a abrangência do território português, de todos os seus direitos de soberania que exerce sobre os mesmos;

vi) O artigo sexto consagra a República Portuguesa como um Estado unitário funcionando o regime autonómico insular e os princípios da subsidiariedade, da autonomia das autarquias locais e da descentralização democrática da administração pública;

vii) No artigo sétimo consagram-se as relações internacionais, os direitos do homem, o respeito pelos direitos dos povos e igualdade dos Estados, tendo como prossecução a paz e a justiça nas relações entre os povos;

viii) No artigo oitavo é consagrada a transposição das normas de direito internacional para a nossa legislação interna;

ix) O artigo nono define as tarefas fundamentais do Estado português;

x) O artigo décimo consagra o poder do voto, bem como os partidos políticos;

xi) No artigo décimo primeiro consagram-se a bandeira nacional como símbolo da nossa independência e soberania, o hino nacional A Portuguesa e o Português como a nossa língua oficial.

6. Jurisprudência sobre as prestações de serviços em sede de IVA

6.1 Acórdão de prestação de serviços de armazenamento em imóvel

No dia 30 de março de 2012, o ministro das finanças polaco recorreu ao Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia para um esclarecimento sobre as prestações de serviços relacionadas com um imóvel, nomeadamente o armazenamento de mercadorias, com o intuito de saber qual o Estado-Membro que tem poder tributário para a cobrança efetiva o IVA. Sabendo que o referido poder de tributação depende do lugar da prestação tributável, tal como é determinado pelo regime jurídico do IVA.

Anteriormente o Tribunal de Justiça havia declarado que o poder tributário relativo a prestações de serviços «relacionadas com um bem imóvel» pertencia ao Estado-Membro onde o imóvel se situa, porém esta relação tem que ser suficientemente direta³³, assim sendo pretendia-se esclarecer se o mesmo se aplica no caso de armazenagem de mercadorias.

A empresa em questão é a RR Donneley Global Turnkey Solutions Poland Sp. Z o.o., uma sociedade de direito polaco (doravante designado por “sujeito passivo”), presta serviços de armazenagem de mercadorias a empresas com sede noutros Estados-Membros da União Europeia e em Estados terceiros. Essas prestações de serviços incluem a receção das mercadorias num armazém, a sua colocação em espaços de armazenagem apropriados, a sua conservação, a embalagem das mercadorias para os clientes, a entrega das mercadorias, a carga e descarga.

Assim sendo e tendo em conta a sua atividade, o sujeito passivo apresentou à Administração Fiscal um pedido de interpretação do direito polaco relativo ao IVA, com o intuito de saber se as prestações dos serviços em causa estão sujeitas ao IVA na Polónia. O ministro das finanças polaco, com a competência para esse efeito, concluiu afirmativamente, tendo como base o facto de que os armazéns se situam na Polónia, como tal os serviços descritos são relacionados com o imóvel e como tal deveriam ser tributados no local onde o mesmo se situa.

O sujeito passivo recorreu desta decisão nos órgãos jurisdicionais polacos, alegando que, nos termos do artigo 44.º da Diretiva do IVA, o lugar dos serviços por si prestados é o da sede do respetivo beneficiário da prestação e não o lugar onde se situa o imóvel, de acordo com o artigo 47.º da Diretiva do IVA. Pelo que, se os beneficiários da prestação de serviços tiverem sede fora da Polónia, os serviços de armazenagem não poderiam aí ser tributados.

³³ V. acórdãos de 7 de setembro de 2006, Heger (C-166/05, Colet., p. I-7749, n.º 24), e de 27 de outubro de 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, Colet., p. I-10675, n.º 30).

Neste contexto e tendo em conta uma prática de tributação divergente de outros Estados-Membros por ele detetada, foi submetido o litígio ao Tribunal de Justiça.

As questões base deste litígio assentam nos artigos 44.º e 47.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2005, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1, conforme alterada) (a seguir “Diretiva 2006/112/CE”) serem interpretados no sentido de que os serviços complexos de armazenagem de mercadorias, que compreendem a receção das mercadorias no armazém, a sua colocação em espaços de armazenagem apropriados, a sua conservação e entrega aos clientes, a carga e a descarga, e, para certos clientes, a reembalagem do material entregue por grosso em embalagens individuais, são prestações de serviços relacionadas com um bem imóvel que, em conformidade com o artigo 47.º da Diretiva 2006/112/CE, são tributáveis no lugar em que está situado esse bem imóvel?

Ou porém devera-se considerar que se tratam de serviços que, em conformidade com o artigo 44.º da Diretiva 2006/112/CE, são tributáveis no lugar em que o destinatário do serviço a quem foram prestados os serviços em causa, estabeleceu a sua sede da sua atividade económica ou tem um estabelecimento económico estável ou, na falta destes, no lugar em que tem o seu domicílio ou residência habitual?

A apreciação jurídica sobre o facto de que o artigo 47.º da diretiva do IVA deveria ou não ser aplicada às prestações dos serviços de armazenagem, assentou nos seguintes trâmites:

- i) A necessidade de apurar se a prestação de serviços complexa pelo sujeito passivo constitui uma prestação única ou se é composta por diversas prestações distintas, cujo lugar de prestação respetivo deva ser analisado em separado. Em seguida, importa examinar se o artigo 47.º da diretiva é aplicável às prestações de serviços indicadas;
- ii) A necessidade de apurar se se trata de uma prestação única ou prestações individuais independentes;
- iii) No princípio, importa aclarar se o lugar das prestações individuais associadas à prestação de serviços complexa (receção das mercadorias no armazém, a sua colocação em espaços de armazenagem apropriados, a sua conservação, a entrega das mercadorias, bem como a carga e descarga) deve ser respetivamente determinado em separado ou em conjunto;
- iv) É necessário ter em conta a jurisprudência do Tribunal da Justiça relativa à prestação única, segundo a qual, quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de atos, é necessário tomar em consideração todas as

circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para delimitar, nomeadamente, se se está em presença de duas ou mais prestações distintas ou de uma prestação única³⁴;

- v) Identifica-se como prestação única, nomeadamente, quando uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e a outra ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias. Considera-se uma prestação acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para o cliente um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar, mas melhores condições do serviço principal do prestador³⁵;
- vi) Nos casos em que se entende que existe uma prestação única sob a forma de prestação principal e prestações acessórias, aplica-se o tratamento fiscal da prestação principal às prestações acessórias³⁶. Este motivo era suportado pelo Governo polaco, com razão, de que o lugar da prestação principal determina o lugar da prestação complexa³⁷;
- vii) Com precisão, incumbe à priori ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se as prestações individuais em causa constituem uma prestação única e qual das prestações individuais em causa constitui a prestação principal³⁸. Porém, de acordo com a matéria de facto exposta, impõe-se à priori considerar a conservação das mercadorias, ou seja, a sua armazenagem propriamente dita, a prestação principal e, em contrapartida, a sua receção, a sua arrumação, a sua entrega, a carga e descarga como prestações acessórias. Isto porque estas últimas prestações, normalmente, não constituem para o cliente um fim em si mesmo, mas destinam-se apenas a possibilitar a desejada armazenagem das mercadorias;
- viii) Todavia, também é possível considerar que a reembalagem de materiais, tal como é realizada para alguns clientes, é uma prestação de serviços independente, se a reembalagem não ocorrer para melhorar a armazenagem. Neste caso, deve considerar-se que existem duas prestações para efeitos de IVA, cujo lugar deve

³⁴ Acórdão de 19 de julho de 2012, Deutsche Bank (C-44/11, n.º 18 e jurisprudência aí referida).

³⁵ Acórdão de 27 de setembro de 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, n.º 17 e jurisprudência aí referida).

³⁶ Acórdão Deutsche Bank (já referido na nota 6, n.º 19 e jurisprudência aí referida).

³⁷ V., neste sentido, também, acórdão de 27 de outubro de 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank (C-41/04, Colet., p. I-9433); ainda não é claro o acórdão de 25 de janeiro de 2001, Comissão/França (C-429/97, Colet., p. I-637, n.os 46 a 48), segundo o qual a existência de uma prestação complexa parece ser contrária à aplicação de uma disposição especial relativa ao lugar da prestação.

³⁸ V. acórdão Field Fisher Waterhouse (já referido na nota 7, n.º 20 e jurisprudência aí referida).

sempre analisado em separado: por um lado, a reembalagem, por outro, a armazenagem;

- ix) Poder-se-ia chegar a uma outra conclusão, em termos globais, se a descarga e carga das mercadorias a armazenar estivessem ligadas a um serviço substancial de transporte prestado pelo sujeito passivo. Se a recolha das mercadorias num lugar e a sua deslocação para outro lugar após uma armazenagem de curta duração fizessem parte de uma prestação de serviços, o transporte também poderia constituir a prestação principal, ao passo que a armazenagem não constituiria um fim em si mesmo, mas apenas uma prestação acessória. Assim sendo o lugar dessa prestação de serviços seria então determinado em função do lugar da prestação de serviços de transporte;

Tendo em conta as prestações descritas pelo órgão jurisdicional de reenvio, em particular, nas questões prejudiciais, partiu-se do princípio, na análise que se segue, de que a apresentação de serviços complexa descrita é uma prestação única no domínio da armazenagem de mercadorias, cujo lugar é determinado em função da prestação principal de conservação das mercadorias.

6.2 Lugar da prestação única de armazenagem

O lugar da prestação de serviços pode determinar-se segundo as disposições gerais dos artigos 44.º e 45.º da diretiva IVA ou segundo a disposição especial do artigo 47.º, uma vez que as disposições especiais relativas ao lugar de uma prestação de serviços têm prioridade em relação às disposições gerais³⁹, é necessário iniciar a análise da aplicação do artigo 47.º da diretiva IVA.

A armazenagem de uma mercadoria não se enquadra em nenhuma das prestações de serviços tacitamente referidas na disposição. Porém, uma vez que a enumeração não é taxativa⁴⁰, coloca-se a questão de saber se a armazenagem de uma mercadoria constitui uma prestação de serviços que apresenta uma relação com o bem imóvel na aceção da disposição.

6.3 Relação suficientemente direta

De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, relativamente à alínea a) do n.º 2 do artigo 9.º da Sexta Diretiva, para este efeito, não é suficiente qualquer relação de uma prestação

39 V., neste sentido, quanto ao artigo 9.º da Sexta Diretiva, acórdão de 2 de julho de 2009, EGN (C-377/08, Colet., p. I-5685, n.º 28 e jurisprudência aí referida).

40 V. conclusões da advogada-geral E. Sharpston de 7 de março de 2006 no processo Heger (acórdão já referido na nota 2, n.º 36 das conclusões).

de serviços com um bem imóvel. Esta relação deve ser suficientemente direta⁴¹, no passado o TJCE confirmou a existência dessa relação porque o imóvel em causa integrava o elemento central e fundamental da referida prestação e o lugar onde se situava o imóvel correspondia ao lugar de efetivação final do serviço.

Segundo o advogado do sujeito passivo, apesar da redação alargada relativamente às prestações de serviços, não existe nenhuma razão para que esta jurisprudência não seja transposta para a disposição do artigo 47.º da diretiva do IVA, uma vez que é aí que deve ser interpretada. Porém esta jurisprudência carece de concretização, uma vez que no domínio da determinação do lugar do lugar de uma prestação de serviços para efeitos de IVA, o principal objetivo é garantir a segurança jurídica.

As disposições referentes ao lugar de uma prestação de serviços são regras de conflitos de leis, que delimitam o lugar de tributação das prestações de serviços e, por conseguinte, delimitam as competências dos Estados-Membros. O propósito dessas disposições é, por um lado, evitar os conflitos de competência suscetíveis de conduzir a duplas tributações e, por outro, a não tributação de receitas⁴².

Por essa razão, as expressões empregues nas disposições devem ser compreendidas uniformemente ao nível da União Europeia⁴³, de modo a que essas disposições contenham um crédito seguro, simples e praticável de conexão para este tipo de prestação e evitando assim conflitos de competência entre Estados-Membros⁴⁴.

Este propósito ainda não foi alcançado pela jurisprudência até agora proferida pelo Tribunal de Justiça no que diz respeito ao artigo 47.º da diretiva do IVA. O requisito de uma

⁴¹ Acórdãos Heger (já referido na nota 2, n.º 24) e Inter-Mark Group (já referido na nota 2, n.º 30) quanto ao artigo 45.º da diretiva IVA, na versão anterior, que é essencialmente igual; v., também, acórdão de 3 de setembro de 2009, RCI Europe (C-37/08, Colet., p. I-7533, n.º 36): «nexo suficientemente direto».

⁴² V., quanto ao artigo 9.º da Sexta Diretiva, acórdãos de 4 de julho de 1985, Berkholz (168/84, Recueil, p. 2251, n.º 14); de 26 de setembro de 1996, Dudda (C-327/94, Colet., p. I-4595, n.º 20); de 6 de março de 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Colet., p. I-1195, n.º 10); Comissão/França (C-429/97, já referido na nota 9, n.º 41); de 15 de março de 2001, SPI (C-108/00, Colet., p. I-2361, n.º 15); de 12 de maio de 2005, RAL (Channel Islands) e o. (C-452/03, Colet., p. I-3947, n.º 23); Levob Vezekeringen e OV Bank (já referido na nota 9, n.º 32); de 9 de março de 2006, Gillan Beach (C-114/05, Colet., p. I-2427, n.º 14); de 6 de dezembro de 2007, Comissão/Alemanha (C-401/06, Colet., p. I-10609, n.º 29); de 6 de novembro de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, Colet., p. I-8255, n.º 24); de 19 de fevereiro de 2009, Athesia Druck (C-1/08, Colet., p. I-1255, n.º 20); EGN (já referido na nota 11, n.º 27); e de 26 de janeiro de 2012, ADV Allround (C-218/10, n.º 27).

⁴³ V., neste sentido, quanto ao artigo 9.º da Sexta Diretiva, acórdãos de 17 de novembro de 1993, Comissão/França (C-68/92, Colet., p. I-5881, n.º 14); de 17 de novembro de 1993, Comissão/Luxemburgo (C-69/92, Colet., p. I-5907, n.º 15); de 17 de novembro de 1993, Comissão/Espanha (C-73/92, Colet., p. I-5997, n.º 12); Gillan Beach (já referido na nota 16, n.º 20); e de 22 de outubro de 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, Colet., p. I-10099, n.º 32).

⁴⁴ V., quanto ao artigo 9.º da Sexta Diretiva, acórdão Comissão/França (C-429/97, já referido na nota 9, n.º 49); v., neste sentido, também, acórdãos de 7 de maio de 1998, Lease Plan (C-390/96, Colet., p. I-2553, n.º 23 e jurisprudência aí referida); Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (já referido na nota 16, n.º 31); e ADV Allround (já referido na nota 16, n.º 30).

relação «suficientemente direta» é tão indeterminado que a sua aplicação ao caso concreto não é previsível. O mesmo pode-se dizer em relação aos critérios do bem imóvel como «elemento central e indispensável» de uma prestação ou lugar de efetivação final do serviço.

Efetivamente, o Tribunal de Justiça já declarou, no respeitante à «relação direta e imediata» entre operações a montante e operações a jusante tributáveis, exigida, segundo a sua jurisprudência, pelo artigo 168.º da diretiva IVA, que tendo em conta a diversidade das transações económicas, seria impossível dar uma resposta mais apropriada quanto ao modo de estabelecer em todos os casos a relação necessária, pelo que a aplicação desse critério⁴⁵ é incumbida aos órgãos jurisdicionais nacionais. Contudo, o mesmo não se pode aplicar no que diz respeito à «relação suficientemente direta» que determina a aplicação do artigo 47.º da diretiva IVA, que interessa interpretar no presente caso.

Ao passo que a legitimidade para a dedução do IVA a montante num caso isolado deve apenas ser esclarecida por um tribunal nacional, a questão do lugar de uma determinada prestação de serviços pode ser abordada em paralelo em tribunais de diversos Estados-Membros. Com esse intuito e a fim de evitar decisões divergentes que teriam como consequência dupla tributação de uma prestação de serviços, o Tribunal de Justiça deve disponibilizar aos órgãos jurisdicionais um critério tão objetivo quanto possível para a aplicação do artigo 47º da diretiva IVA⁴⁶.

6.4 Critério objetivo para uma relação suficientemente direta

O tribunal de Justiça respeitou a sugestão do órgão jurisdicional para que considera-se que se deve presumir a existência de uma relação suficientemente direta de uma prestação de serviços com um bem imóvel nos casos em que o determinado imóvel seja objeto da prestação. Assim sendo, significa, que não basta que a realização da prestação de serviços seja necessário um qualquer imóvel.

Pode-se depreender, em primeiro lugar, que não basta a realização da prestação de serviços seja necessário um qualquer imóvel. Pelo contrário, deve-se tratar de um determinado bem imóvel identificado pelas partes. Este requisito decorre desde logo do facto de para as partes, ao aplicarem o artigo 47.º da diretiva IVA, dever ser claro em que lugar as obrigações tributárias devem ser cumpridas.

⁴⁵ Acórdão de 8 de junho de 2000, Midland Bank (C-98/98, Colet., p. I-4177, n.º 25).

⁴⁶ V., neste sentido, desde logo, conclusões da advogada-geral E. Sharpston no processo Heger (acórdão já referido na nota 12, n.º 33 das conclusões).

Contudo, o requisito de um determinado bem imóvel, com o qual a prestação de serviços está relacionada, também não pode ser suficiente para a aplicação do artigo 47.º da diretiva IVA. Com efeito, existem numerosos serviços a prestar um determinado bem imóvel, uma vez que o prestador do serviço aí tem os seus escritórios, sem que por essa razão se justificar uma relação suficiente direta das prestações com um bem imóvel, porém, como o Tribunal de Justiça também já declarou, há um grande número de serviços que, de uma forma ou outra, está sempre ligado a um bem imóvel.

Atendendo a este motivo, e em segundo lugar, o bem imóvel concretamente determinado também deve ser objeto da prestação de serviços. Este requisito pode ser retirado das prestações de serviços enumeradas no artigo 47.º da diretiva IVA que, fundamentalmente, constituem o único ponto de referência para a interpretação⁴⁷. De acordo com esse artigo, o bem imóvel é objeto de uma prestação de serviços quando é utilizado pelo cliente (concessão de direitos, incluindo os de alojamento), quando nele se realizam trabalhos (obras) ou quando é objeto de peritagem (serviços prestados por peritos).

A este respeito, é insignificante que, no artigo 47.º da diretiva IVA, também estejam referidas duas prestações de serviços que não se incluem propriamente em nenhuma destas três categorias. De facto, é o que sucede no caso dos agentes imobiliários e da coordenação de obras. O objeto destes serviços não é o próprio bem imóvel, mas o contrato de compra e venda de um bem imóvel ou os documentos de planeamento das suas obras.

Contudo, a regra geral para uma relação suficientemente direta com um bem imóvel não tem de abranger todas as prestações de serviços expressamente enumeradas no artigo 47.º da diretiva IVA.

Com efeito, a sua inclusão no texto pode visar apenas a extensão simplificada do seu âmbito de redação⁴⁸. Em compensação, se se desse à regra geral uma redação de tal modo ampla que, também abrangesse todas as prestações de serviços explicitamente enumeradas no artigo 47.º da diretiva IVA, tal ampliaria consideravelmente o âmbito de aplicação desta disposição. Para que as prestações de agentes imobiliários e o planeamento de obras também fossem abrangidos pela regra geral, esta deveria abranger prestações cujo objeto não fosse um bem imóvel, mas que tivessem uma relação com o bem imóvel, tal como sucede com um grande número de prestações de serviços.

⁴⁷ V., quanto ao sentido e ao objeto da exceção para prestações de serviços relacionadas com um bem imóvel, Proposta da Comissão de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que respeita ao lugar das prestações de serviços, de 23 de dezembro de 2003, COM(2003) 822 final, pp. 7 e seguintes.: «motivos políticos».

⁴⁸ V., quanto ao alargamento do catálogo das prestações de serviços pela Diretiva 2008/8/CE, proposta da Comissão, COM(2003) 822 final, referida na nota 22, p. 13, artigo 9.º-A.

Neste contexto, para a aplicação do artigo 47.º da diretiva IVA, deve presumir-se a existência de uma relação suficientemente direta entre a prestação de serviços e um bem imóvel nos casos em que a dita prestação tem por objeto a utilização de um determinado bem imóvel a realização de trabalhos nele ou a peritagem do mesmo, ou está expressamente enumerada na disposição.

6.5 Objeto de uma prestação de armazenagem

Consequentemente a prestação de armazenagem a analisar no presente caso só pode apresentar uma relação suficientemente direta com um bem imóvel se estiver relacionada com um direito de utilização de um determinado bem imóvel ou de uma determinada parte de um bem imóvel. Apenas assim é que o objeto da prestação dos serviços é o próprio bem imóvel. Nesta medida, pode ser importante o facto de o cliente não ter livre acesso às superfícies de armazenagem.

Em contrapartida, se a prestação de armazenagem não estiver ligada a um direito de utilização de determinado bem imóvel, o objeto da prestação são apenas as mercadorias a conservar. O facto de para a armazenagem ser forçosamente necessário um bem imóvel é, conforme acima visto, irrelevante.

A prestação de serviços de armazenagem, ao contrário do que alega o governo polaco, também não é abrangida pela prestação de serviços, referida no artigo 47.º da diretiva IVA, de alojamento no setor hoteleiro ou em setores com funções idênticas. O alojamento de pessoas ocorre sob condições totalmente diferentes da armazenagem de mercadorias, de modo que o setor da armazenagem não exerce nenhuma função parecida com a do setor hoteleiro.

Em consequência o sujeito passivo alegou, com razão, que para que o artigo 47.º da diretiva IVA seja aplicável a uma prestação de serviços de armazenagem, deve distinguir-se se o cliente adquire um direito à utilização de determinada superfície de armazenagem ou se apenas pretende que lhe sejam restituídas as mercadorias num estado inalterado.

6.6 Diretriz do Comité do IVA

Esta diferenciação, no caso de prestações de armazenagem, também está em conformidade com a posição do Comité Consultivo do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Comité do IVA»). O Comité do IVA, que, nos termos do artigo 398.º, n.º2, da diretiva IVA, é composto por representantes dos Estados-Membros e da Comissão, expressou numa diretriz saída da 93.ª sessão, de 1 de julho de 2011, «quase unanimemente», o entendimento de que o artigo 47.º da diretiva

IVA não é aplicável à armazenagem de bens num imóvel, se «não for disponibilizada ao cliente, para seu uso exclusivo, nenhuma parte específica do bem imóvel».

Embora as diretrizes do Comité do IVA não sejam juridicamente vinculativas⁴⁹, o artigo 398.º, n.º4, da diretiva IVA atribui expressamente ao comité a função de estudar questões relativas à aplicação das disposições do direito da União em matéria de IVA.

O Tribunal de Justiça qualificou, desde cedo, os pareceres do antigo Comité da Nomenclatura da pauta aduaneira comum, que tinha atribuições semelhantes⁵⁰, de elementos válidos para a aplicação uniforme da pauta aduaneira comum, apesar de não serem juridicamente vinculativos⁵¹. Isto serve de base à jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, segundo a qual as notas explicativas elaboradas, no que se refere à Nomenclatura Combinada, pela Comissão Europeia — atualmente, em colaboração com o Comité do Código Aduaneiro⁵², são um contributo importante para a interpretação do alcance das diferentes posições pautais, sem contudo serem juridicamente vinculativas⁵³.

Já não existe nenhum motivo para não se atribuir o mesmo papel às diretrizes do Comité do IVA. Contudo, a importância do Comité do IVA também não deve ser sobrevalorizada. As suas diretrizes constituem, no essencial, uma opinião da Comissão e das autoridades competentes dos Estados-Membros. Por este motivo, para a sua utilização como meio auxiliar de interpretação, também não é necessário haver unanimidade, que o artigo 113.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE) prescreve para atos jurídicos do Conselho em matéria de IVA.

Porém, como meio auxiliar de interpretação que aqui deve ser realizada, a diretriz referida, aprovada quase unanimemente, confirma, no presente caso, que as prestações de armazenagem devem ter um tratamento diferenciado no que diz respeito à aplicação do artigo 47.º da diretiva IVA.

⁴⁹ V. conclusões do advogado-geral L. A. Geelhoed de 14 de novembro de 2002, no processo Hoffmann (acórdão de 3 de abril de 2003, C-144/00, Colet., p. I-2921, n.º 72 das conclusões), e do advogado-geral Y. Bot de 13 de setembro de 2007, no processo Comissão/Alemanha (acórdão de 6 de dezembro de 2007, C-401/06, Colet., p. I-10609, n.º 50 das conclusões).

⁵⁰ V. artigo 2.º do Regulamento (CEE) n.º 97/69 do Conselho, de 16 de janeiro de 1969, relativo às medidas a tomar para a aplicação uniforme da nomenclatura da pauta aduaneira comum (JO L 14, p. 1; EE 02 F1 p. 17).

⁵¹ Acórdão de 15 de fevereiro de 1977, Dittmeyer (69/76 e 70/76, Recueil, p. 231, Colet., p. 83).

⁵² V. artigo 9.º, n.º 1, alínea a), segundo travessão, e artigo 10.º do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, de 23 de julho de 1987, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum (JO L 256, p. 1), na versão do Regulamento (CE) n.º 254/2000 do Conselho, de 31 de janeiro de 2000, que altera o Regulamento (CEE) n.º 2658/87 relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum (JO L 28, p. 16).

⁵³ V., designadamente, acórdãos de 6 de novembro de 1997, LTM (C-201/96, Colet., p. I-6147, n.º 17); de 17 de março de 2005, Ikegami (C-467/03, Colet., p. I-2389, n.º 17); e de 18 de maio de 2011, Delphi Deutschland (C-423/10, Colet., p. I-4003, n.º 24).

6.7 Conclusão do Tribunal de Justiça

A decisão do Tribunal de Justiça após as várias considerações foi a seguinte:

- i) «A aplicação do artigo 47.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, na versão da Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços, pressupõe que a prestação de serviços tem por objeto a utilização de um determinado imóvel, a realização de trabalhos neste ou a peritagem do mesmo, ou está expressamente mencionado na disposição.»
- ii) «As prestações de serviços complexas no domínio da armazenagem de mercadorias só preenchem estes requisitos se a conservação das mercadorias constituir a prestação principal de uma prestação de serviços única e estiver ligada a um direito de utilização de um determinado bem imóvel ou de uma determinada parte de um bem imóvel.»

6.8 Prestações de Serviços – Fornecimento de códigos alfanuméricos

Em relação à prestação de serviços no fornecimento de códigos alfanuméricos⁵⁴, ao abrigo do artigo 68.º da LGT (Lei Geral Tributária), a Autoridade Tributária, veio prestar os seguintes esclarecimentos sob forma de informação vinculativa:

- i) De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 1 do Código do IVA, estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as “transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal”.
- ii) Em conformidade com o n.º1 do artigo 3.º do Código do IVA “considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade”.
- iii) De acordo com n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA que “são consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens”.

⁵⁴ Os códigos alfanuméricos apresentados neste pedido têm como finalidade o acesso às páginas amarelas da internet, o que permitia gerir e criar anúncios publicitários.

- iv) A noção de «prestação de serviços» dado pelo n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA, tem um carácter residual, abrangendo todas as operações decorrentes da atividade económica que não sejam definidas como transmissões, aquisições intracomunitárias ou importação de bens.
- v) O fornecimento de códigos alfanuméricos para acesso às páginas amarelas da internet, constitui um serviço de apoio à presença de empresas na internet, como tal configura-se uma prestação de serviços abrangida pelo conceito residual previsto no n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA.
- vi) Desta forma, a operação é faturada, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA, como uma prestação de serviços, e está sujeita às regras de localização das prestações de serviços definidas no artigo 6.º do mesmo diploma legal.

6.9 Localização das operações – Reparções efetuadas durante o período de garantia

Em relação ao enquadramento relativo à localização das operações em reparções efetuadas durante o período de garantia em sede de IVA, a Autoridade Tributária emitiu informação vinculativa ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária no passado 01-02-2010.

A consulente solicitou informação vinculativa sobre o enquadramento a dar em sede de IVA, relativamente aos custos com reparções durante o período de garantia, os quais eram suportados em parte por si e pelo seu fornecedor alemão, de acordo com várias categorias das garantias especificadas. A consulente realiza operações de venda de automóveis, camiões, máquinas e acessórios, bem como serviços de manutenção e reparação. Sendo que também mantém um stock de peças, das quais algumas incorpora nos serviços de manutenção e reparação e outras vende a clientes.

A proposta apresentada pela consulente para o enquadramento tributário das operações assentou nos seguintes termos:

- i) “As operações realizadas no período de garantia não são cobradas aos clientes, por se encontrarem tacitamente incluídas do respetivo bem e, por isso, não são assimiladas a operações a título oneroso”.
- ii) “De forma a ser ressarcida dos custos incorridos com a reparação das máquinas em garantia, a consulente emite notas de débito ao fabricante estabelecido na Alemanha, de acordo com os valores por este aceites”.

- iii) “ As operações de reparação, debitadas a um terceiro (o fornecedor alemão) são consideradas tributadas e localizadas em território nacional, sujeitas a IVA nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º e do n.º 4 do artigo 6.º, ambos do Código do IVA.

Em conformidade com o ofício-circulado 49424, de 1989.05.04, da Direção de Serviços do IVA, as reparações efetuadas no decurso do período de garantia só não são sujeitas a imposto, enquanto efetuadas a título gratuito, pelo entendimento de que tais operações se encontram tacitamente incluídas no preço de venda do bem abrangido pela garantia. Porém, se as referidas prestações de serviços (com ou sem a aplicação de materiais) são objeto de faturação, nomeadamente, através de débito ao cliente, ao concessionário ou ao fabricante, está-se na presença de operações efetuadas a título oneroso, sujeitas a imposto.

Com o disposto na alínea c) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, cuja redação vigorou até 2009.12.31, estas operações localizavam-se e eram tributadas no território nacional.

Convém salientar que nos termos contratuais o fabricante ou fornecedor dos bens objeto de reparação em garantia, suporta os custos das peças, na medida em que a faturação seja no exato valor das peças, devidamente identificadas, tal consubstancia uma transmissão de bens, que ocorre no território nacional. No entanto estas regras sofreram uma profunda alteração com a publicação do Decreto-lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, cuja entrada em vigor ocorreu em 2010.01.01.

Assim sendo, de acordo com a nova redação do artigo 6.º do CIVA, introduzida por este diploma legal, a regra geral prevista na alínea a) do seu n.º 6 determina que são tributáveis as prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo de imposto, cuja sede, estabelecimento estável ou na sua falta, o domicílio, 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.

Apesar de as instruções veiculadas através de ofício-circulado antes referido assentem em regras de localização das operações distintas das que vigoram a partir de 2010.01.01, os pressupostos de incidência objetiva das operações permanecem os mesmos. Ou seja, de acordo com as regras de localização em vigor a partir de 2010.01.01, ainda que o prestador do serviço seja um sujeito passivo com sede ou estabelecimento a partir da qual realiza as operações, no território nacional (como no caso, a consulente), se o destinatário (aquele a que é faturado o serviço) é um sujeito passivo com sede ou estabelecimento fora do território nacional (o fabricante alemão), a operação não é localizada cá, sendo-o no lugar da sede ou estabelecimento estável do adquirente,

por leitura à contrário do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, ou seja, por aplicação da correspondente norma legal do Estado-membro adquirente.

Em jeito de conclusão e no caso concreto em apreço e nas operações realizadas até 2009.12.31, afigura-se correto o enquadramento da consulente, ou seja, notas de débito emitidas ao fabricante, quer se trate da repercussão dos custos de reparação em garantia, com ou sem incorporação de peças, quer se trate apenas da repercussão dos custos das peças incorporadas na reparação, são operações localizadas e tributadas no território nacional. Salienta-se somente, que a norma aplicável não era o n.º 4 do artigo 6.º, mas a alínea c) do n.º 6 do mesmo artigo do CIVA.

Em situações ocorridas a partir de 2010.01.01, os débitos dos serviços em garantia, com ou sem incorporação de peças, ao fabricante sujeito passivo alemão, não são localizados cá, sendo-o no lugar da sede ou estabelecimento do adquirente, por leitura à contrário do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA. Salienta-se que as regras de localização das transmissões de bens não sofreram alterações.

7. Conclusão

Ao longo da evolução da harmonização fiscal na União Europeia, diversas barreiras têm sido ultrapassadas, havendo naturalmente um conjunto de medidas a ser superadas, o que levou inclusive à publicação do “Livro Verde do IVA”, sendo que esta situação perdurará até que haja uma implementação definitiva de uma tributação totalmente harmonizada e assumida em pleno por todos Estados-Membros (EM).

Esta implementação permitirá uma uniformidade de tratamento das situações, que será impossível enquanto não existir uma harmonização, inclusive das regras orçamentais, se bem que a nível dos impostos sobre o consumo as coisas atinjam um elevado nível de harmonização, dado que preside a ideia da neutralidade no domínio do mercado. Já na tributação do rendimento a questão se apresenta muito mais atrasada, podendo se falar inclusive de concorrência fiscal entre Estados-Membros. Tal harmonização profunda, a nível sobre os impostos sobre o consumo e a despesa, tem sido conseguida com diversos regimes provisórios que tentam ultrapassar a questão das operações que são feitas no interior de um estado com regime orçamental próprio para as operações entre estados com regimes orçamentais distintos.

Como se conclui o conceito de territorialidade, nomeadamente na localização das prestações de serviços, é fundamental em termos das regras da neutralidade perseguidas no espaço comunitário e tem evoluído então no sentido de evitar a dupla tributação dos mesmos, amenizando os fatores financeiros em prol dos económicos e anulando consequentes entregas do imposto arrecadado entre os diversos Estados-Membros.

A recente alteração do artigo 6.º do Código IVA veio conduzir a uma maior transparência e igualdade entre os prestadores de serviços nos Estados-Membros, eliminando assim a concorrência desleal outrora existente entre sujeitos passivos de IVA e que estava relacionada com a diferença de taxas praticadas entre o país de origem e o país de consumo, assim como grande parte das restituições de imposto que os países têm que fazer a sujeitos passivos de outros E-M.

O Código do IVA foi implementado como base de harmonização da tributação na despesa ou consumo, no entanto, devido ao aumento das operações intracomunitárias e do conhecimento que foi sendo adquirido tornou-se necessária a agilização das mesmas através de disposições naturalmente de carácter transitório, que evoluíram consoante o que aconteça a nível da integração económica e política.

No âmbito de tais disposições transitórias deve-se ter em atenção o RITI e o respetivo efeito em termos do conceito de sujeito passivo para efeitos de IVA. Note-se que tal conceito de sujeito

passivo tem que constar objetivamente das normas contantes do capítulo da incidência, não se podendo fazer apelo para tal às disposições contantes de outros capítulos da lei ou obrigações provocando uma interpretação analógica, a qual não é legalmente permitida.

Aliás, à luz da lei em vigor, nomeadamente o n.º4 do artigo 11 da Lei Geral Tributária, as lacunas resultantes de normas tributárias não são suscetíveis de integração analógica e o mesmo deve ser remetido para o artigo 103.º e 165.º, n.º a, alínea i) da Constituição da República Portuguesa, que indica que a análise analógica viola o princípio da legalidade, demonstrando assim a incompatibilidade no tratamento entre prestações de serviços e transmissões de bens no respeitante à qualificação de sujeito passivo.

Toda esta problemática da localização das operações não se tem apresentado pacífica no espaço europeu, quer no tocante à tipificação das operações, aos conceitos, às obrigações inerentes o que tem motivado o recurso ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias. Sendo relevante a jurisprudência deste emanada no tocante à abrangência dos artigos 44.º e 47.º da diretiva

8. Referências Bibliográficas

- A.A. Becker, “**Teoria Geral do Direito Tributário**” (3.^a ed.), São Paulo, 1998, 282
- A.D. Giannini, “**I concetti fondamentali del Diritto Tributario**”, Turim, 1956,51
- “**A Evolução do Sistema Comum do IVA**”, in AAVV – *Vinte Anos de Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Associação Fiscal Portuguesa e Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito de Lisboa, Almedina – Coimbra.
- ALMEIDA, Marta Machado, **Revista Fiscalidade n° 46** de Abril a Junho de 2011, pág. 6-15, artigo sobre IVA e localização de serviços “novas regras”.
- Basto, Xavier de, “**Introdução às comunidades europeias, harmonização fiscal na CEE**”, edição do Centro de Formação e Aperfeiçoamento Profissional da DGCI para seminário com dirigentes da DGCI, 1986.
- CARLOS, Américo Brás, **Impostos Teoria Geral**, Edições Almedina Coimbra.
- C. Cosciani, “**Problèmes Fiscaux de la Communauté Économique Européenne**”, in Public Finance, n.º 3, 1958.
- C.I.V.A.** – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.
- CUNHA, Patrícia Noiret, **A Tributação Directa na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias**, 2006, Coimbra Editora.
- CUNHA, Paulo de Pitta e, “**A harmonização fiscal europeia e o sistema fiscal português**”, Revista Fisco n.º 28, 1991.
- D.L. n° 394-B/84**, de 26 de Dezembro.
- Estudos Tributários, São Paulo, 1994, 219.
- Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, **Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor João Lumbrales**, Coimbra Editora.
- GONÇALVES, Rui Miguel, **Localização das Prestações de Serviços em sede de IVA**, Editora Almeida & Leitão, Porto.
- LAIRES, Rui, **A Incidência e os Critérios de Territorialidade do IVA**, Edições Almedina, Coimbra.
- LAIRES, Rui, **IVA “A Localização das Prestações de Serviços após 1 de Janeiro de 2010”**, Cadernos de Ciência Técnica e Fiscal n° 208, Centro de Estudos Fiscais DGCI.
- L.G.T.** – Lei Geral Tributária.

- LIVRO VERDE, **Sobre o futuro do IVA “Rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz”**, Comissão Europeia, Bruxelas 1.12.2010 COM(2010) 695 final.
- L. Reboud, **“Système fiscaux et Marché Commun”**, Paris, 1962.
- MORTATI, **“Istituzioni di Diritto Pubblico”** Pádua 1962, 113.
- Niboyet, **“Traite de Droit International Privé”**, IV, Paris, 1947, 7 e 118.
- Ofício-circulado n.º 30115 de 29 de Dezembro de 2009
- PALMA, Clotilde Celorico, **Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado**, Almedina – Coimbra.
- PALMA, Clotilde Celorico, “IVA – alterações às regras de localização das prestações de serviços”. **OTOC**, n.º 115. Lisboa: Departamento de comunicação da OTOC. ISSN 1645-9237. (2009), pp. 42-49.
- PEREIRA, Freitas, **“Fiscalidade”**, Editora Almedina, Coimbra 2011
- ROTHMANN, Gerd W., **“Considerações sobre extensão e limites do poder de tributar”** in: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.), Estudos tributários (em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa), São Paulo: Resenha Tributária, 1974
- SAMPAIO, Carlos de Almeida, **“Harmonização fiscal nas comunidades europeias”**, Cadernos de Ciência Técnica e Fiscal, Centro de Estudos Fiscais DGCI, Lisboa, 1984.
- SANTOS, A. Marques, **“As normas de aplicação imediata no Direito Internacional Privado”**, II, Coimbra, 1991.
- XAVIER, Alberto, **“Direito Tributário Internacional”**, Editora Almedina 2007

9. Webgrafia

http://conteudos.otoc.pt/2013/DIS0613/Sebenta_DIS0613.pdf

http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/

http://delegada1ano.files.wordpress.com/2011/12/artigo_clotilde2.pdf

http://europa.eu/index_pt.htm;

http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131057_pt.htm

<http://www.eurocid.pt>;

<http://www.otoc.pt>;

<http://www.portaldasfinancas.gov.pt>;

<http://www.portugal.gov.pt>;

<http://www.publico.pt/tecnologia/noticia/cofundador-do-facebook-abdica-de-nacionalidade-americana-para-poupar-67-milhoes-1546376>