

O Pacote IVA – novas regras de localização das prestações de serviços

Por Clotilde Celorico Palma

Foram estabelecidas a nível comunitário novas regras de localização das prestações de serviços que entrarão em vigor a 1 de Janeiro de 2010, com excepção das regras relativas à localização das prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e serviços electrónicos, no caso de o adquirente ser um particular, que entrarão efectivamente em vigor a 1 de Janeiro de 2015.



Clotilde Celorico Palma
Docente universitária

No seu programa de 2000, no que respeita ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), a Comissão deixou de falar da passagem a um regime definitivo de tributação na origem para as transacções entre Estados membros como um objectivo a curto prazo ⁽¹⁾. Com efeito, partindo da constatação de que, a curto prazo, seria impossível uma passagem à origem, este programa propõe que os trabalhos em sede deste imposto passem a assentar em três pilares: I) a simplificação e modernização das regras existentes; II) uma aplicação mais uniforme das regras; e III) uma nova prática de cooperação administrativa.

É neste contexto que, de uma forma muito pragmática, se indicam como acções concretas a adoptar, nomeadamente, a alteração das regras de localização de certas prestações de serviços e de certas transmissões de bens.

No tocante à revisão das regras de localização de certas prestações de serviços e relativamente às prestações realizadas entre sujeitos passivos (B2B), aponta-se desde logo para a mudança da tributação do local do prestador para o local do destinatário, ou seja, para uma inversão da regra geral vigente no sistema comum do IVA. Esta medida seria igualmente acompanhada de um alargamento da regra de tributação no local de consumo dos serviços quando destinados a consumidores finais e de um alargamento do mecanismo do balcão único, sugerindo-se que fosse extensível, faze-seadamente, às situações em que os operadores de um Estado membro não estivessem estabelecidos no outro Estado membro onde praticassem operações tributáveis.

Após ter apontado estas ideias como rumo a seguir no domínio da modernização do segundo sistema comum do IVA, a Comissão veio apresentar, em 23 de Dezembro de 2003, uma proposta de directiva relativa à localização das prestações de serviços, que vem alterar as regras de localização das prestações de serviços B2B ⁽²⁾. A 29 de Outubro de 2004, a Comissão veio apresentar um pacote de duas propostas de directiva e uma proposta de regulamento relativos, designadamente, ao reembolso do imposto, ao mecanismo do «balcão único» e ao direito à dedução ⁽³⁾ e a 20 de Julho de 2005 apresentou uma proposta de directiva relativa à localização das prestações de serviços B2C ⁽⁴⁾.

No Conselho ECOFIN de 4 de Dezembro de 2007, sob os auspícios da presidência portuguesa, foi alcançado um acordo político sobre dois projectos de directiva e um projecto de regulamento para alterar as regras do IVA, nomeadamente as relativas à localização das prestações de serviços, de forma a que nestas operações o imposto seja atribuído ao Estado membro de consumo ⁽⁵⁾.

Em linhas sumárias, eis a génese do Pacote IVA aprovado a 12 de Fevereiro deste ano e que vem alterar de forma significativa, designadamente, as regras de localização das prestações de serviços.

O Pacote é constituído por três elementos: a Directiva 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, a Directiva 2008/9/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, e o Regulamento (CE) n.º 143/2008, de 12 de Fevereiro ⁽⁶⁾.

Temos, então, uma Directiva relativa a novas regras de localização das prestações de serviços, uma Directiva relativa ao reembolso de

IVA a sujeitos passivos de IVA de um Estado membro não estabelecidos no Estado membro de localização das operações e um Regulamento relativo à cooperação administrativa e à troca de informações nestes domínios, que vem instituir um novo mecanismo de minibalcão único para os serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e de comércio electrónico.

Tal como se salienta no Preâmbulo da Directiva n.º 2008/8/CE, a realização do mercado interno, a globalização, a desregulamentação e a inovação tecnológica contribuíram, em conjunto, para uma alteração profunda do volume e da estrutura do comércio de serviços, sendo cada vez maior o número de serviços que pode ser prestado à distância.

Conforme se constata, para atender a estas novas circunstâncias, têm vindo a ser adoptadas ao longo dos anos medidas pontuais e muitos serviços específicos são actualmente tributados com base no princípio do destino. Ora, de acordo com a Comissão, o correcto funcionamento do mercado interno requer a alteração das regras vigentes de forma a que, relativamente a todas as prestações de serviços, o lugar de tributação seja em princípio o lugar onde ocorre o seu consumo efectivo, serão todavia necessário manter determinadas excepções a esta regra, tanto por motivos administrativos como por motivos políticos.

Novas regras de localização das prestações de serviços

Neste contexto, estabelecem-se novas regras de localização das prestações de serviços que entrarão em vigor a 1 de Janeiro de 2010, com excepção das regras relativas à localização das prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e serviços electrónicos, no caso de o adquirente ser um particular, que entrarão efectivamente em vigor a 1 de Janeiro de 2015.

Como é sabido, actualmente, de acordo com o previsto no artigo 43.º da Directiva IVA (7), ao qual corresponde o nosso artigo 6.º, n.º 4, do Código do IVA (CIVA), «o lugar da prestação de serviços é o lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável a partir

do qual é efectuada a prestação de serviços ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual.» Ou seja, por um lado, aplica-se neste domínio, desde a Segunda Directiva IVA de 1967 que instituiu o primeiro sistema comum do IVA (8) o princípio de tributação no país de origem. Por outro lado, a actual regra geral de localização das prestações de serviços não distingue a qualidade do adquirente, aplicando-se sempre a regra geral de localização na origem (sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador). Com as novas regras estes dois princípios estruturantes vão desaparecer.

Com efeito, passamos a ter duas regras gerais de localização das prestações de serviços, consoante as operações se efectuem entre sujeitos passivos ou entre sujeitos passivos e particulares.

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

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

O objectivo das regras especiais de localização ou excepções é localizar as prestações de serviços onde ocorre o acto de consumo. Assim passa a suceder, por exemplo, relativamente aos serviços de restauração, locação de meios de transporte, serviços culturais, desportivos, científicos, educativos e prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e de comércio electrónico efectuadas a particulares.

Assim, as prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e de comércio electrónico efectuadas a particulares passam a localizar-se onde o consumidor se

encontra estabelecido ou tem domicílio ou residência habitual.

Estas prestações de serviços, de acordo com as regras actuais, localizam-se no território nacional nas seguintes circunstâncias: I) quando o prestador não tenha no território nacional sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual o serviço seja prestado, desde que o adquirente seja um sujeito passivo do imposto, dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, cuja sede, estabelecimento estável ou domicílio se situe no território nacional (artigo 6.º, n.º 8, alínea n), do CIVA); II) Quando o prestador não tenha no território da Comunidade sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços sejam prestados e o adquirente seja uma pessoa singular ou colectiva com sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, que não seja um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, isto é, um particular (artigo 6.º, n.º 10, alínea b), do CIVA); III) Quando o prestador seja um sujeito passivo com sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional a partir dos quais os serviços sejam prestados e o adquirente seja um particular ou quando o adquirente seja um sujeito passivo de IVA estabelecido ou domiciliado no território nacional (artigo 6.º, n.º 4, do CIVA).

Da conjugação destas regras, idênticas para as prestações de serviços de telecomunicações e para as prestações de serviços efectuadas via electrónica, resultou uma natural e legítima atractividade de empresas para a Região Autónoma da Madeira. Neste contexto, empresas de países terceiros passaram a estabelecer-se

Da análise dos últimos trabalhos apresentados pela Comissão poderá concluir-se que se denota uma tentativa de, através da modernização e simplificação do sistema comum, introduzir elementos que permitam uma passagem a um «regime definitivo» com alteração das regras de localização das prestações de serviços para o destino.

na Região Autónoma da Madeira, passando, desta forma, por aplicação do disposto no n.º 4 do artigo 6.º do CIVA, a liquidar IVA à taxa normal aí vigente, a mais baixa, a par da do Luxemburgo, de toda a União Europeia. ⁽⁹⁾ De acordo com as novas regras, as prestações de serviços de restauração passam a ser tributáveis onde ocorre o consumo.

Em conformidade com as novas regras, as prestações de serviços de restauração a bordo passam a ser tributáveis no início do transporte.

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

As prestações de serviços de locação de curta e longa duração de meios de transporte passam a ser tributáveis onde o meio de transporte é efectivamente colocado à disposição do destinatário. De acordo com a regra actual constante da alínea a) do n.º 10 do artigo 6.º do CIVA, as locações de meios de transporte cuja utilização e exploração efectivas por sujeitos passivos de entre os referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA ocorram no território nacional, são cá tributáveis quando o prestador não tenha no território da Comunidade sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços sejam prestados.

Para efeitos das regras de determinação do lugar das prestações de serviços e a fim de reduzir os encargos para as empresas, os sujeitos passivos que também exerçam actividades não tributáveis deverão ser tratados como sujeitos passivos relativamente a todos os serviços que lhes sejam prestados. Do mesmo modo, as pessoas colectivas que não sejam sujeitos passivos e estejam registadas para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado deverão ser consideradas sujeitos passivos.

Estas disposições, de acordo com as regras habituais, não deverão ser extensivas às prestações de serviços recebidas pelos sujeitos passivos para seu uso próprio ou do seu pessoal.

Se um sujeito passivo beneficiar de um serviço prestado por uma pessoa não estabelecida no mesmo Estado membro, será obrigatória-

mente aplicável, em determinados casos, o mecanismo de autoliquidação, o que significa que o sujeito passivo deve auto-avaliar o montante do IVA devido relativamente ao serviço em causa.

De registar o alargamento do mecanismo de balcão único até agora só previsto a título temporário para os prestadores de serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e de serviços electrónicos não estabelecidos na Comunidade, no caso de os seus adquirentes serem particulares estabelecidos na Comunidade.

Como é sabido, as características dos regimes especiais de balcão único para prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e serviços electrónicos, são essencialmente três: I) O sujeito passivo tem apenas um Estado membro de identificação, sendo apenas aí identificado para efeitos de IVA; II) O cumprimento das obrigações declarativas é feito trimestralmente por via electrónica, independentemente de terem ou não sido prestados serviços; e III) O pagamento é feito aquando da apresentação da declaração ou até ao fim do respectivo prazo de apresentação, mediante depósito numa conta bancária expressa em euros indicada pelo Estado membro de identificação.

Com a Directiva, o regime já existente torna-se «definitivo» e cria-se um novo regime especial para a prestação destes serviços efectuado por sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade mas não no Estado membro de consumo.

Passamos, assim, a ter dois regimes especiais de balcão único para prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e serviços electrónicos: um para as referidas prestações de serviços efectuadas por sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade (este regime torna-se «definitivo») e outro para as mesmas prestações de serviços quando efectuadas por sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas não no Estado membro de consumo.

Saliente-se que as regras de localização das prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e serviços electrónicos, no caso de o adquirente ser um particular, entrarão efectivamente em vigor a 1 de Janeiro de 2015. Certas alterações relativas à localização das prestações de serviços poderão ter um impacto significativo no orçamento dos Estados membros. Para assegurar uma transição suave, tais alterações deverão ser introduzidas progressivamente ao longo do tempo. Desde essa data até 1 de Janeiro de 2019, acordou-se num esquema progressivo de repartição de receita: o Estado membro de estabelecimento do prestador irá reter 30 por cento da receita de 1 de Janeiro de 2015 até 31 de Dezembro de 2016, 15 por cento de 1 de Janeiro de 2017 a 31 de Dezembro de 2018 e zero por cento a partir de 1 de Janeiro de 2019 em diante.

De referir que o Regulamento n.º 143/2008 vem alterar o Regulamento (CE) n.º 1798/2003 no



que respeita à introdução de modalidades de co-ope-
ração administrativa e ao intercâmbio de in-
formações no tocante às regras relativas ao lugar
das prestações de serviços, aos regimes especiais
e ao procedimento de reembolso.

Conclusões

Na Comunicação da Comissão de 2003, so-
bre a aplicação mais uniforme do sistema co-
mum do IVA, concluía-se que «(...) por con-
sequente, a reformulação [da Sexta Directiva]
não implica de modo algum o abandono do
objectivo final (um regime do IVA baseado no
princípio de um local único de tributação) e
destina-se antes a criar um instrumento ade-
quado para o período durante o qual o regime
actual permanecerá em vigor.»

Da análise dos últimos trabalhos apresentados
pela Comissão poderá concluir-se que se de-
nota uma tentativa de, através da moderniza-
ção e simplificação do sistema comum, intro-
duzir elementos que permitam uma passagem
a um «regime definitivo» com alteração das
regras de localização das prestações de servi-
ços para o destino e instituição generalizada
do sistema do balcão único, acompanhado de
um mecanismo electrónico de redistribuição
das receitas inspirado no modelo do «comér-
cio electrónico».

Quanto a consequências desta Directiva para
Portugal, por um lado, vínhamos perdendo
receitas com as actuais regras de localização
de determinadas prestações de serviços, cujas
regras de localização são agora alteradas.
Assim, no tocante às telecomunicações, são
conhecidas situações de cartões telefónicos e
serviços de acesso à Internet consumidos em
Portugal por particulares, que são prestados
por prestadores do Luxemburgo, ficando a re-
ceita nesse Estado membro.

No sector da restauração e hotelaria, com a
aplicação da actual regra da sede do presta-
dor, são conhecidas situações em que a regra é
utilizada para obstar à tributação em Portugal
dos serviços cá consumidos. Basta os serviços
serem globalmente facturados a um sujeito
passivo de outro Estado membro, que por sua
vez os factura aos turistas que cá se deslocam.
O consumo ocorre em Portugal, a receita fica
noutro Estado membro (são conhecidas situa-
ções destas com operadores ingleses).

Em relação à locação de meios de transporte,
registra-se que a actual regra (sede do pres-
tador) tem dado origem a perdas de receita
em Portugal. Assim, são conhecidas situações
de operadores de outros Estados membros
que adquirem a *rent-a-car* nacionais serviços
de locação de viaturas. O operador nacional
liquida IVA português, de acordo com a re-
gra do artigo 6.º, n.º 4 do CIVA. O operador
doutro Estado membro recupera esse IVA ao
abrigo da 8.ª Directiva e dá em locação as
viaturas a turistas que cá se deslocam. O IVA
liquidado na locação fica no outro Estado
membro. As viaturas nunca saem de Portugal
e o consumo dá-se cá.

Ainda em relação à locação de meios de trans-
porte tem-se verificado que existem operadores
de outros Estados membros que adquirem viatu-
ras em Portugal e locam-nas a partir da sua sede:
as viaturas estão cá, os consumos são cá, mas a
receita fica no outro Estado membro.

Anote-se, por último, uma perda de competi-
tividade, dadas as novas regras de localização
das prestações de serviços de telecomunica-
ções e das prestações de serviços efectuadas
via electrónica, que irá afectar essencialmen-
te a localização de empresas na Região Autó-
noma da Madeira. ■

(Texto recebido pela CTOC em Março de 2008)

(¹) Programa da Comissão de 2000 («Estratégia destinada a melhorar o funcionamento do sistema comum do IVA no âmbito do merca-
do interno», COM (2000) 348 final, 07.06.2000)

(²) COM(2003)822 final.

(³) COM(2004) 728 final.

(⁴) COM(2005)334 F.

(⁵) FISC 158 e o FISC 166 REV 3.

(⁶) Todos publicados no JO L 44, de 20 de Fevereiro de 2008.

(⁷) Trata-se da Directiva n.º 2006/112/CE, de 28 de Novembro, publicada no JO n.º L 347, de 11 de Dezembro de 2006. Essencialmen-
te, esta Directiva veio reformular o texto da Sexta Directiva (trata-se de uma reformulação basicamente formal, atendendo ao facto
de o seu texto se encontrar excessivamente denso, dadas as sucessivas alterações que lhe foram introduzidas desde a sua aprovação).
Com a reformulação passou a ter 414 artigos (tinha 53).

(⁸) Directiva n.º 67/228/CEE, do Conselho, de 11 de Abril de 1967, publicada no JO n.º L 71, de 14.3.67.

(⁹) Sobre esta questão veja-se, da autora, «O IVA e os serviços prestados via electrónica – as vantagens de localização dos operadores
na Madeira», Revista «TOC» n.º 44, Novembro de 2003.