

IVA – alterações às regras de localização das prestações de serviços

Por Clotilde Celorico Palma

O Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, ao transpor diversa legislação comunitária, modificará, a partir de 1 de Janeiro de 2010, o Código do IVA e o RITI, para além de outra legislação complementar. As alterações fundamentais reportam-se às regras de localização das prestações de serviços previstas no artigo 6.º do CIVA, em especial às prestações de serviços de natureza transnacional. Conheça-as em pormenor.



Clotilde Celorico Palma
Docente universitária

O Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, veio transpor o artigo 2.º da Directiva n.º 2008/8/CE, do Conselho, e a Directiva n.º 2008/9/CE, do Conselho, ambas de 12 de Fevereiro de 2008, bem como a Directiva n.º 2008/117/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008, relativas ao sistema comum do IVA, alterando, a partir de 1 de Janeiro

de 2010, o Código do IVA (CIVA), o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI) e alguma legislação complementar relativa a este imposto, entrando em vigor a 1 de Janeiro de 2010. As alterações fundamentais deste diploma reportam-se às regras de localização das prestações de serviços previstas no artigo 6.º do CIVA, em especial às prestações de serviços de natureza transnacional. ⁽¹⁾

No seu programa de 2000 no que respeita ao IVA ⁽²⁾, no tocante à revisão das regras de localização de certas prestações de serviços e relativamente às prestações realizadas entre sujeitos passivos (B2B), a Comissão apontou, 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 (que actualmente consiste na tributação das prestações de serviços na origem). ⁽³⁾ 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, faseadamente, às situações em que os operadores de um Estado membro não es-

tivessem estabelecidos no outro Estado membro onde praticassem operações tributáveis.

A 29 de Outubro de 2004, a Comissão veio apresentar um pacote («Pacote IVA2») de duas propostas de directiva e uma proposta de regulamento relativos, designadamente, ao reembolso do imposto, ao mecanismo do «balcão único» ⁽⁴⁾ e ao direito à dedução ⁽⁵⁾ e, a 20 de Julho de 2005, apresentou uma proposta de directiva relativa à localização das prestações de serviços entre sujeitos passivos e particulares (B2C). ⁽⁶⁾ Neste contexto, 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. ⁽⁷⁾

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. ⁽⁸⁾

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 mini-balcão único para os serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e de comércio electrónico.

No que concerne à Directiva n.º 2008/8/CE, em matéria de localização das prestações de serviços, a transposição, nesta fase, respeita apenas ao seu artigo 2.º, uma vez que se trata da disposição que comporta as regras a vigorar a partir de 1 de Janeiro de 2010. (9)

Alterações às regras de localização das prestações de serviços

Analisado o Decreto-Lei n.º 186/2009, poderemos concluir que, embora o artigo 6.º do CIVA, conhecido por ser o mais difícil de todo o Código, não deixa de ser complexo, passa a ser mais simples. Desde logo, de 23 números passa a ter 12, ou seja, reduz-se quase para metade. Mas a simplicidade não decorre apenas deste “emagrecimento” formal. Na substância também ganhamos em simplicidade. Na realidade, de acordo com as regras actuais, poderemos afirmar que as disposições de localização das prestações de serviços se estruturam, em três patamares, isto é, temos uma regra geral de localização no artigo 6.º, n.º4, do CIVA e depois um desfilar de excepções à regra geral e excepções às excepções nos n.ºs 5 a 21 daquele normativo. Qualificar uma prestação de serviços em termos de IVA e subsumi-la nesta regra não é, de todo, uma tarefa fácil. Ora, sucede que de acordo com as novas regras passamos a ter dois patamares: duas regras gerais (em vez de uma) e excepções às regras gerais (umas genéricas e outras específicas), deixando, assim, de existir excepções às excepções.

No que se reporta à transposição das regras de localização das prestações de serviços no CIVA, assistimos também a uma racionalização legislativa do artigo 6.º do CIVA. Assim, as regras relativas à localização das transmissões de bens passam a estar concentradas nos cinco primeiros números do artigo (os actuais n.ºs 22 e 23 passam, respectivamente, a n.ºs 4 e 5) e os n.ºs 6 a 12 do artigo passam a contemplar apenas as regras de localização das prestações de serviços.

As duas regras gerais

De acordo com as novas regras, passamos a ter duas regras gerais de localização das prestações de serviços, consoante a natureza do adquirente. Assim, quando o destinatário dos serviços não seja um sujeito passivo do IVA (operações B2C), as operações são localizadas na sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador dos serviços (o que corresponde à actual regra geral

acolhida no n.º 4 do artigo 6.º). Por exemplo, se um sujeito passivo português prestar um serviço a um adquirente particular espanhol, a operação em princípio localiza-se em Portugal, isto é, o prestador deverá liquidar IVA na operação à taxa aqui vigente. Por outro lado, nas prestações de serviços que tenham como destinatários sujeitos passivos do imposto (operações B2B), a regra geral de localização passa a ser o lugar em que estes disponham da respectiva sede, de um estabelecimento estável ou do domicílio fiscal. Ou seja, nas circunstâncias descritas se o adquirente for um sujeito passivo de IVA espanhol, a operação, em princípio, deixará de ser localizada em Portugal para passar a ser localizada em Espanha. Isto é, na prática o prestador sujeito passivo de IVA português não liquida IVA, devendo ser o adquirente espanhol a liquidar IVA em Espanha à taxa aí vigente (*reverse charge*, reversão da dívida tributária ou inversão do sujeito passivo). Note-se que na situação inversa, isto é, prestador sujeito passivo de IVA espanhol e adquirente sujeito passivo de IVA português, será o adquirente que passa também a ser sujeito passivo de IVA pela aquisição. Com efeito, alarga-se também 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, sem prejuízo da dedução do imposto a que este tenha direito. Assim, é alterado em conformidade o artigo 2.º do CIVA.

As excepções

Falámos nas duas regras gerais e mencionámos em que situações é que, «em princípio», têm lugar. «Em princípio» porque, como começamos por advertir, existe um conjunto de excepções, que agruparíamos em excepções genéricas (porque comuns às duas novas regras gerais) e excepções específicas, porque aplicáveis apenas à regra geral de localização das prestações de serviços B2C.

No essencial, este conjunto de excepções tem o objectivo comum de assegurar a respectiva tributação no país de consumo.

Assim, nos n.ºs 7, 8 e 12 do artigo 6.º do CIVA temos excepções às duas regras gerais e nos n.ºs 8, 9, 10, 11 e 12 excepções à regra geral das prestações de serviços B2C.

Excepções comuns às duas regras gerais - De acordo com a leitura conjugada dos novos n.ºs 7 e 8.º e 12 do artigo 6.º do CIVA, concluímos que serão localizadas, isto é, tributáveis,

no local onde são materialmente executadas, as seguintes prestações de serviços (independentemente do estatuto do adquirente):

- Prestações de serviços relacionadas com um imóvel, incluindo os serviços prestados por arquitectos, por empresas de fiscalização de obras, por peritos e agentes imobiliários, e os que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários, assim como a concessão de direitos de utilização de bens imóveis e a prestação de serviços de alojamento efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, tais como parques de campismo;
 - Prestações de serviços de transporte de passageiros;
 - Prestações de serviços de alimentação e bebidas, que não as referidas na alínea seguinte;
 - Prestações de serviços de alimentação e bebidas, executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros (considera-se neste caso local de execução material o lugar de partida do transporte);
 - Prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, compreendendo as dos organizadores destas actividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias;
 - Locação de curta duração de um meio de transporte (considera-se neste caso local de execução material o lugar da colocação à disposição do destinatário). Por «locação de curta duração de um meio de transporte», conforme se passa a determinar na alínea j) do artigo 1.º do CIVA, entende-se a locação de um meio de transporte por um período não superior a 30 dias ou, tratando-se de uma embarcação, por um período não superior a 90 dias;
 - Locação de bens móveis corpóreos, com excepção de meios de transporte, efectuada a pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território da Comunidade (considera-se, neste caso, local de execução material o lugar onde se verifica a utilização ou exploração efectivas dos bens).
- Assim, por exemplo, no caso de estarmos perante uma prestação de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, se tiver lugar no território nacional, será aqui tributável independentemen-

te do estatuto do adquirente e do prestador, tal como já se verifica actualmente.

Excepções específicas à regra de localização das prestações de serviços B2C

De forma a passar a tributar as operações no local de consumo, passa a afastar-se a regra geral de localização das prestações de serviços B2C relativamente às seguintes situações previstas nos novos n.ºs 9, 10, e 12 do artigo 6.º do CIVA, que passam a ser localizadas e tributáveis em Portugal (basicamente, funciona aqui a regra do local da execução material):

- Prestações de serviços de transporte de bens, com excepção do transporte intracomunitário de bens, pela distância percorrida no território nacional;
- Prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens, quando o lugar de partida ocorra no território nacional;
- Prestações de serviços acessórias do transporte, que sejam materialmente executadas no território nacional;
- Prestações de serviços que consistam em trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes, quando executadas total ou essencialmente no território nacional;
- Prestações de serviços efectuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem, quando a operação a que se refere a intermediação tenha lugar no território nacional;
- Locação de curta duração de um meio de transporte, quando a respectiva colocação à disposição do destinatário tenha ocorrido fora da Comunidade e a utilização ou exploração efectivas do meio de transporte ocorra no território nacional;
- Locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração, quando o locador não tenha no território da Comunidade sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados, e a utilização ou exploração efectivas do meio de transporte ocorram no território nacional;
- Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e de televisão, e as prestações de serviços por via electrónica, nomeadamente as descritas no anexo D, cujo 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.

Por exemplo, se um sujeito passivo de IVA de um país terceiro não estabelecido na União Europeia prestar um serviço electrónico a um adquirente português, independentemente do respectivo estatuto, essa operação localiza-se cá, pelo que o prestador passa a ser sujeito passivo de IVA no território nacional, devendo, nomeadamente, liquidar o imposto à taxa vigente em Portugal, tal como já actualmente se verifica.

Por sua vez, de acordo com o disposto no novo n.º 11 do artigo 6.º, quando o adquirente é um particular estabelecido ou domiciliado num país terceiro e o prestador um sujeito passivo estabelecido no território nacional, não serão cá tributáveis as seguintes operações:

- Cessão ou concessão de direitos de autor, *breves*, licenças, marcas de fabrico e de comércio e outros direitos análogos;
- Prestações de serviços de publicidade;
- Prestações de serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas, e de gabinetes de estudo em todos os domínios, compreendendo os de organização, investigação e desenvolvimento;
- Tratamento de dados e fornecimento de informações;
- Operações bancárias, financeiras e de seguro ou resseguro, com excepção da locação de cofres-fortes;

- Colocação de pessoal à disposição;
- Locação de bens móveis corpóreos, com excepção de meios de transporte;
- Cessão ou concessão do acesso a sistemas de distribuição de gás natural ou de electricidade, bem como prestações de serviços de transporte ou envio através desses sistemas e prestações de serviços directamente conexas;
- Prestações de serviços de telecomunicações;
- Prestações de serviços de radiodifusão e de televisão;
- Prestações de serviços por via electrónica, nomeadamente as descritas no anexo D;
- Obrigação de não exercer, mesmo a título parcial, uma actividade profissional ou um direito mencionado no presente número.

Note-se que estas operações correspondem às actualmente 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.

Conclusões – Quais são, então, as regras que vão ser alteradas com este novo diploma? Mantendo-se, na sua globalidade, as regras actuais, as operações que sofrem mais alterações são as realizadas entre sujeitos passivos e as abrangidas pelas excepções relativas às operações realizadas entre sujeitos passivos e particulares.

Poderemos apresentar o seguinte quadro a título meramente exemplificativo:

Prestações de serviços	Actualmente	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 dos 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 efectua 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	





Prestações de serviços	Actualmente	Após 1 de Janeiro de 2010	Adquirente	
			Sujeito passivo	Não sujeito passivo
Serviços de restauração e de <i>catering</i>	Tributação no lugar onde o prestador tenha a sede da sua actividade 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 actividade 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	
	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 efectivas por sujeitos passivos nacionais aqui ocorra		Aplicável	
Transporte de bens, pela distância percorrida (com excepção do transporte intracomunitário de bens)	Tributação pela distância percorrida em território nacional	Tributação no lugar onde o adquirente tenha a sede da sua actividade ou um estabelecimento estável para o qual os serviços sejam prestados ou, na sua falta, o seu domicílio	Aplicável	Mantém-se a regra actual
	Não tributação pela distância percorrida fora do território nacional	Tributação no lugar onde o adquirente tenha a sede da sua actividade ou um estabelecimento estável para o qual os serviços sejam prestados ou, na sua falta, o seu domicílio	Aplicável	Mantém-se a regra actual
Transporte intracomunitário de bens	Tributação no lugar onde o adquirente tenha a sede da sua actividade ou um estabelecimento estável para o qual os serviços sejam prestados ou, na sua falta, o seu domicílio	Mantém-se	Aplicável	
	Tributação sempre que o lugar de partida se situe em território nacional	Mantém-se		Aplicável
	Tributação no lugar onde o adquirente tenha a sede da sua actividade ou um estabelecimento estável para o qual os serviços sejam prestados, ou na sua falta o seu domicílio	Mantém-se	Aplicável	
	Não tributação sempre que o lugar de partida se situe fora do território nacional	Mantém-se		Aplicável





Prestações de serviços	Actualmente	Após 1 de Janeiro de 2010	Adquirente	
			Sujeito passivo	Não sujeito passivo
Serviços que consistam em trabalhos efectuados 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 actividade ou um estabelecimento estável para o qual os serviços sejam prestados ou, na sua falta, o seu domicílio	Aplicável	Mantém-se a regra actual
Cessão 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 o 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 actividade 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 actividade 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)

Novo regime de reembolso

Com este diploma cria-se também um novo regime de reembolso mais simplificado a sujeitos passivos que suportam IVA em aquisições de bens e serviços, ou em importações, realizadas em Estados membros onde não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal (por exemplo, sujeitos passivos espanhóis não esta-



belecidos em Portugal mas estabelecidos em Espanha, que não podem deduzir o IVA que foi cá suportado e têm que pedir o seu reembolso de acordo com as regras vigentes). O que se pretende é que o mecanismo de reembolso já existente seja mais expedito a nível da União Europeia. Assim, o pedido de reembolso passa a ser feito via electrónica ao Estado membro de reembolso, sendo apresentado ao Estado membro onde estão estabelecidos através de um portal electrónico criado por esse Estado membro, o que assegura uma maior rapidez.

Em relação à anterior Directiva sobre a matéria – a Directiva n.º 79/1072/CEE, do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, normalmente designada por «Oitava Directiva» – a Directiva n.º 2008/9/CE prevê procedimentos de reembolso mais desburocratizados, mais céleres e com recurso a um sistema electrónico de recepção e processamento dos pedidos de reembolso.

Em geral, o novo regime de reembolso do IVA caracteriza-se pelos seguintes aspectos essenciais:

- Estabelece um sistema electrónico de recepção e processamento dos pedidos de reembolso de IVA;
- Prevê, como regra geral, que os pedidos de reembolso respeitem a montantes de IVA não inferiores a 50 euros, no caso de pedidos correspondentes a períodos de reembolso de um ano civil ou à parte restante de um ano civil;

Com este diploma cria-se também um novo regime de reembolso mais simplificado a sujeitos passivos que suportam IVA em aquisições de bens e serviços, ou em importações, realizadas em Estados membros onde não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal.

- Prevê que os pedidos de reembolso respeitem a montantes de IVA superiores a 400 euros, no caso de períodos de imposto inferiores a um ano civil mas não inferiores a três meses;
- Determina que os pedidos de reembolso devem ser decididos no prazo de quatro meses a contar da recepção do pedido, sendo esse prazo elevado para seis ou oito meses, respectivamente, quando para a apreciação do reembolso a administração tributária tenha formulado um ou dois pedidos de informações adicionais;
- Impõe o pagamento dos reembolsos no prazo máximo de 10 dias úteis a contar do termo dos prazos referidos na alínea anterior.

Estas alterações implicam a necessidade de proceder à revogação do Decreto-Lei n.º 408/87, de 31 de Dezembro, aprovando em sua substituição o «Regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de reembolso», publicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 189/2009.

Medidas de combate à fraude e evasão fiscal

No que se refere às medidas de combate à fraude e à evasão fiscal, este diploma introduz as novas regras comunitárias relativas à periodicidade das declarações recapitulativas das operações intracomunitárias, que passam a abranger também as prestações de serviços de carácter intracomunitário, deixando de ser anexas às declarações periódicas. ⁽¹⁰⁾ Os novos prazos de apresentação da referida declaração recapitulativa, impostos pelo direito comunitário, deixam de estar em consonância com os prazos para apresentação das declarações periódicas do IVA. Por outro lado, a referida declaração deixa de ser um anexo à declaração periódica, pelo que a expressão «ane-

xo recapitulativo» é substituída pela referência a «declaração recapitulativa».

Assim, procede-se à alteração do artigo 30.º do RITI e a ajustamentos noutras disposições desse regime e no n.º 16 do artigo 29.º do CIVA. No artigo 29.º do CIVA passa a determinar-se que os sujeitos passivos devem também indicar na declaração recapitulativa as prestações de serviços efectuadas a sujeitos passivos que tenham noutra Estado membro da Comunidade a sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, quando tais operações sejam aí tributáveis. Nos termos do disposto no artigo 30.º do RITI, passa a determinar-se que a declaração recapitulativa deve ser enviada, por transmissão electrónica de dados, até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso dos sujeitos passivos abrangidos pela alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IVA, ou até ao dia 20 do mês seguinte ao final do trimestre civil a que respeitam as operações, no caso dos sujeitos passivos abrangidos pela alínea b) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IVA.

Passando a regra geral a nível comunitário a ser o envio mensal das declarações recapitulativas, a Directiva 2008/117 concede margem de livre decisão na possibilidade de manter a periodicidade trimestral quando o montante das transmissões intracomunitárias de bens a declarar não tenha ultrapassado o valor de 50 mil euros ou, durante um período transitório que termina em 31 de Dezembro de 2011, cem mil euros. A redacção acolhida entre nós neste contexto é a que representa a mudança menos significativa possível em matéria de periodicidade das declarações recapitulativas. Através dessa redacção, utiliza-se a possibilidade de fazer perdurar o envio trimestral para os sujeitos passivos que não realizem transmissões intracomunitárias de bens de valor superior a cem mil euros, permitindo à maioria dos operadores manter o *status quo* quanto à periodicidade de envio das declarações recapitulativas (com esta opção, somente 65 sujeitos passivos ficam obrigados a mudar de periodicidade na entrega destas declarações recapitulativas). Com este diploma cria-se também um novo regime de reembolso mais simplificado a sujeitos passivos que suportam IVA em aquisições de bens e serviços, ou em importações, realizadas em Estados membros onde não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal.

Deve ser realçado que, no seguimento da introdução de medidas de simplificação administrativa, procede-se, através da revogação do n.º 2 do artigo 23.º do RITI, à supressão da obrigação de entrega de um mapa anual recapitulativo das vendas à distância referidas no seu artigo 10.º,

que se encontrava em vigor na legislação interna desde 24 de Maio de 1995, com a alteração introduzida no respectivo artigo 23.º pelo Decreto-Lei n.º 100/95, de 19 de Maio. ■

(Texto recebido pela CTOC em Agosto de 2009)

(¹) Sobre as novas regras de localização das prestações de serviços veja-se, da autora, *O Pacote IVA – novas regras de localização das prestações de serviços*, Revista «TOC», n.º 97, Abril 2008, pp. 49-53, e Rui Lares, *A Incidência e os Critérios de Territorialidade do IVA*, op. cit.

(²) Programa da Comissão de 2000 (*Estratégia destinada a melhorar o funcionamento do sistema comum do IVA no âmbito do mercado interno*, COM (2000) 348 final, 07.06.2000).

(³) Sobre a localização das operações em IVA e a relevância da qualificação como sujeito passivo para o efeito, vide, nomeadamente, Rui Lares, *A Incidência e os Critérios de Territorialidade do IVA*, Almedina, Coimbra, Outubro de 2008, Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, 1.ª Edição, Reimpressão, 1997, pp. 281-284, Clotilde Celorico Palma, *O IVA e o mercado interno – reflexões sobre o regime transitório*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 178, Outubro de 1998, pp. 193 a 225, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, op. cit., pp. 86-128, *As regras do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado sobre a localização das prestações de serviços*, Revista «TOC» n.º 29, Agosto de 2002, pp. 32-37, *As regras de localização das prestações de serviços em sede do Imposto sobre o Valor Acrescentado*, CTF n.ºs 409–410, Jan./Junho 2003, pp. 59-84, *As operações realizadas via electrónica – alterações introduzidas no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado pelo Decreto-Lei n.º 130/2003*, Revista «TOC» n.º 41, Agosto 2003, pp. 20-24, e *O IVA e as vantagens de localização dos operadores de comércio electrónico na Madeira*, Revista «TOC» n.º 43, Outubro de 2003, pp. 20-23. Sobre esta matéria veja-se ainda, ente nós, António Nunes dos Reis, 1993 e o *Regime Transitório do IVA na perspectiva das prestações de serviços*, comunicação apresentada nas *Primeiras Jornadas de Fiscalidade e Contabilidade em Lisboa*, Secção Regional de Lisboa da APOTEC, 27 e 28 de Novembro de 1992, Xavier de Basto, *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional, Lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, op. cit., pp. 186-196, Diogo Ortigão Ramos, *IVA nas prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens, serviços acessórios e serviços de intermediação – alguns casos*, «Fisco» n.º 78/79, Set.-Out. 1996, pp. 119-125, Maria Teresa da Graça Lemos, *A tributação dos transportes no âmbito da Sexta Directiva* (comentário a dois acórdãos do Tribunal das Comunidades), «Fisco» n.º 32, Junho 1991, pp. 41-44, e *Alterações na aplicação do IVA a algumas prestações de serviços*, «Fisco» n.º 50, Janeiro de 1993, pp. 13-22, e Miguel Silva Pinto, *As novas regras de localização dos serviços no Código do IVA – casos práticos*, «Fisco» n.º 50, pp. 33-40.

(⁴) Vem alargar-se o 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. Com a Directiva, o regime já existente torna-se «definitivo» e cria-se um novo regime especial para a prestação destes serviços efectuados 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.

As características dos regimes especiais de balcão único para prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e serviços electrónicos, são essencialmente três, a saber:

- 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.

Sobre esta matéria veja-se Mário Alexandre, *A evolução do sistema comum do IVA, o mecanismo de 'balcão único' ou 'one-stop shop'*, Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto, Almedina, Novembro 2008, pp. 155-165.

(⁵) COM(2004) 728 final.

(⁶) COM(2005)334 F.

(⁷) FISC 158 e o FISC 166 REV 3.

(⁸) Todos publicados no JO L 44, de 20 de Fevereiro de 2008.

(⁹) A este propósito, faz-se notar que o artigo 1.º da Directiva n.º 2008/8/CE, contendo a prorrogação até 31 de Dezembro de 2009 das regras relativas aos serviços de radiodifusão e televisão e aos serviços prestados por via electrónica, não careceu, nem carece, de transposição para o ordenamento interno, porquanto essas regras já se encontravam anteriormente previstas na legislação portuguesa. Quanto às regras previstas nos artigos 3.º, 4.º e 5.º da Directiva n.º 2008/8/CE, as mesmas não se destinam a entrar em vigor em 2010, mas, sim, em 2011, 2013 e 2015, pelo que não são nesta altura objecto de transposição.

(¹⁰) Sobre esta questão veja-se, da autora, «IVA – A nova Directiva e o Regulamento para o combate à fraude nas transacções intracomunitárias», Revista «TOC» n.º 107, Fevereiro 2009, pp. 38-41.