

UNIVERSIDADE DO ALGARVE  
ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO, HOTELARIA E TURISMO

**A incidência do IVA:**  
O caso particular das normas de incidência territorial previstas no Código do IVA

Filomena Isabel Gertrudes Alves

Março de 2018

# A incidência do IVA:

## O caso particular das normas de incidência territorial previstas no Código do IVA

**Documento de apoio à Lição a apresentar na Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo da Universidade do Algarve, para prestação de Provas Públicas de Avaliação de Competência Pedagógica e Técnico-Científica na categoria de Assistente, a que se referem os n.ºs 9, 10 e 11 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 207/2009, de 31 de agosto, aditados pela Lei n.º 7/2010, de 13 de maio e em conformidade com a atual redação do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 65/2017, de 9 de agosto, que procede à primeira alteração ao Decreto-Lei n.º 45/2016, de 17 de agosto.**

Dedico esta Lição à minha Mãe (1939 – 2018)...

... que nem por isso gostava muito de impostos  
mas que sempre me apoiou nesta “paixão”.

Até um dia...♥

Aos meus alunos, ex-alunos e colegas que, de forma direta ou indireta,  
contribuíram para atingir este patamar.

A todos, o meu agradecimento!

# ÍNDICE GERAL

Índice de Quadros .....	ii
Siglas e Abreviaturas .....	iii
1. Nota Introdutória .....	1
2. Enquadramento da Lição .....	4
<b>PARTE I - O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO: Características e Evolução Normativa ....</b>	<b>5</b>
1. Caracterização genérica do IVA .....	6
2. O IVA na ordem jurídica comunitária .....	10
2.1. A evolução normativa comunitária .....	10
2.2. A Diretiva IVA.....	21
2.2.1. Objeto e âmbito de aplicação.....	21
2.2.2. Âmbito de aplicação territorial .....	22
2.2.3. Sujeitos passivos.....	24
2.2.4. Operações tributáveis .....	25
2.2.5. Lugar das operações tributáveis.....	27
2.2.6. Facto gerador e exigibilidade do imposto.....	33
2.2.7. Valor tributável.....	34
2.2.8. Taxas.....	36
2.2.9. Isenções .....	37
2.2.10. Deduções .....	39
2.2.11. Obrigações dos sujeitos passivos e de determinadas pessoas que não sejam sujeitos passivos ...	42
2.2.12. Regimes especiais.....	43
3. O IVA na ordem jurídica nacional.....	45
<b>PARTE II - A INCIDÊNCIA NO CÓDIGO DO IVA: A Localização das Operações.....</b>	<b>49</b>
1. A incidência no Código do IVA .....	50
1.1. A incidência objetiva.....	53
1.2. A incidência subjetiva .....	54
1.3. A incidência temporal .....	57
1.4. A incidência territorial .....	60
1.4.1. A sistematização do artigo 6.º do Código do IVA.....	60
1.4.2. Conceitos relevantes para a aplicação das regras de localização das operações .....	62
1.4.2.1. Âmbito de aplicação territorial do imposto.....	63
1.4.2.2. Outros conceitos com relevância para a correta localização das operações.....	66
1.4.3. As regras de localização nas transmissões de bens.....	74
1.4.4. As regras de localização nas prestações de serviços.....	79
1.4.4.1. As duas regras gerais.....	79
1.4.4.2. As exceções comuns às duas regras gerais.....	82
1.4.4.3. As exceções específicas à regra geral B2C .....	88
1.4.4.4. Extensão da territorialidade.....	100
1.4.5. As operações efetuadas entre o Continente e as Regiões Autónomas .....	110
1.4.6. Síntese conclusiva sobre as regras de localização das operações .....	114
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>118</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>123</b>
Anexo 1 - Limites fixados pelos EM da UE em vigor a 01.04.2017 .....	124
Anexo 2 - Taxas do IVA nos diferentes EM da UE em vigor a 01.01.2017 .....	125
Anexo 3 - Redação atual do artigo 6.º do Código do IVA .....	126
Anexo 4 - Correspondência de artigos entre a Diretiva IVA e o Código do IVA.....	131

# ÍNDICE DE QUADROS

---

Quadro n.º 1 – Estrutura do artigo 6.º do Código do IVA .....	62
Quadro n.º 2 – Território Aduaneiro da União Europeia.....	65
Quadro n.º 3 – Território Fiscal da União Europeia .....	66
Quadro n.º 4 – Resumo das regras de localização relativas às transmissões de gás, de eletricidade, de calor ou de frio .....	78
Quadro n.º 5 – Resumo das regras de localização relativas às prestações de serviços (Adquirente – sujeito passivo nacional) .....	105
Quadro n.º 6 – Resumo das regras de localização relativas às prestações de serviços (Prestador – sujeito passivo nacional) .....	106
Quadro n.º 7 – Taxas aplicáveis nas prestações de serviços – Regiões Autónomas .....	114

# SIGLAS E ABREVIATURAS

---

B2B	<i>Business to Business</i>
B2C	<i>Business to Consumer</i>
CAU	Código Aduaneiro da União
CEE	Comunidade Económica Europeia
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
DSIVA	Direção dos Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado
EM	Estado(s)-Membro(s)
ESGHT	Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo
IEC	Impostos Especiais de Consumo
IT	Imposto de Transações
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
MT	Meio de Transporte
RAA	Região Autónoma dos Açores
RAM	Região Autónoma da Madeira
RITI	Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias
SP	Sujeito passivo
TN	Território Nacional
TFUE	Tratado de Funcionamento da União Europeia
UAlg	Universidade do Algarve
UE	União Europeia

## **1. Nota Introdutória**

O presente trabalho foi elaborado como documento de apoio à Lição a apresentar na Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo (ESGHT) da Universidade do Algarve (UAlg) no âmbito da prestação de Provas Públicas de Avaliação de Competência Pedagógica e Técnico-Científica na categoria de Assistente. De acordo com a alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do Regulamento n.º 615/2011, de 30 de novembro, as referidas provas são constituídas, para além da apreciação e discussão do currículo, pela apreciação de uma Lição com duração de 60 minutos sobre um tema escolhido pelo candidato no âmbito da área ou áreas disciplinares em que desempenha funções. Assim sendo, uma vez que exerço a atividade de docência no Núcleo de Direito da ESGHT há mais de 15 anos e dada a minha formação académica, proponho-me a realizar Provas Públicas nas áreas científicas de Ciências Sociais e Jurídicas (Direito) e de Gestão (Contabilidade) com a Lição intitulada “*A incidência do IVA: o caso particular das normas de incidência territorial previstas no Código do IVA*”. Os principais destinatários desta Lição serão os estudantes a frequentar a unidade curricular de Direito Fiscal I na Licenciatura em Gestão da ESGHT/UAlg porquanto o estudo do IVA faz parte dos conteúdos programáticos da referida unidade curricular.

A problemática da localização das operações internas (transmissões de bens e prestações de serviços) – uma das temáticas de mais difícil resolução relativamente ao IVA – é tratada no artigo 6.º do Código do IVA que é considerado por muitos especialistas (e também pelos estudantes que iniciam o contacto com este imposto) como uma das disposições mais complexas deste diploma. Afigura-se assim como tendo toda a pertinência a realização de um texto de apoio a abordar, numa perspetiva simples e ilustrada com exemplos práticos, os principais elementos caracterizadores e estruturantes das regras de incidência territorial constantes no Código do IVA. Contudo, e uma vez que o IVA tem uma forte matriz comunitária (porquanto a legislação provém de normativos comunitários que obrigatoriamente têm de ser transpostos para a ordem jurídica interna dos Estados-Membros que compõem a União Europeia) proponho-me a realizar primeiramente uma incursão, necessariamente genérica, ao “universo” do IVA, referindo não só as suas características genéricas, mas também a sua origem e a evolução normativa, quer em termos comunitários quer em termos nacionais.

Assim sendo, este texto de apoio encontra-se dividido em duas partes distintas.

Na Parte I, intitulada “*O IVA: características e evolução normativa*” será feita inicialmente uma caracterização genérica deste imposto e, posteriormente, a referência a alguns dos marcos mais importantes da “história” do IVA e conta com 3 pontos principais.

No primeiro ponto serão feitas algumas referências sumárias às várias fases do processo de harmonização IVA em termos comunitários: desde 1967, com a aprovação das primeiras Diretivas que vieram criar o primeiro sistema comum do IVA, passando pela aprovação, em 1977, da denominada Sexta Diretiva que veio estabelecer o segundo sistema comum e que representou durante quase três décadas a base do sistema de imposto, aos esforços da Comunidade no sentido da criação de um genuíno mercado interno sem fronteiras até ao final de 1992 e que se consubstanciaram na aprovação, em 1991, de um regime transitório de tributação no país de destino para as transações intracomunitárias, à entrada em vigor da Diretiva IVA, em 2007, que revogou a Sexta Diretiva e que procedeu a uma reformulação da sua estrutura com o objetivo de apresentar todas as disposições aplicáveis de uma forma mais clara, até à aprovação, em 2008, do que ficou conhecido por Pacote IVA que, entre outras alterações, estabeleceu novas regras de localização a aplicar às prestações de serviços a partir de 2010 (tema central desta Lição).

Posteriormente, e uma vez que conhecer os princípios-chave da Diretiva IVA (que contém o atual sistema comum do IVA) é de suma importância para todos aqueles que queiram lidar com este imposto (e sobretudo porque o conhecimento das suas regras é particularmente relevante em matérias relacionadas com a localização das operações) será realizada uma análise sucinta às suas disposições mais significativas de forma a tornar mais perceptível as soluções encontradas pelo legislador português aquando da sua transposição para o ordenamento jurídico nacional.

O terceiro e último ponto da primeira parte deste texto de apoio terminará com a referência a alguns marcos importantes do IVA na ordem jurídica nacional: desde a inflexão do rumo da tributação indireta com a sua adoção em 1986, aos vários ajustamentos da legislação interna ditados pelo direito comunitário, sejam em virtude da abolição das fronteiras fiscais e da implementação do regime transitório de tributação no país de destino nas trocas comerciais entre Estados-Membros (e que resultou na entrada em vigor do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias em 1993) sejam os ditados pela profunda alteração em 2010 das regras de localização das prestações de serviços em virtude da aprovação do Pacote IVA.

A Parte II irá ser dedicada ao tema central desta Lição e intitula-se “*A incidência no Código do IVA: a localização das operações*”. As normas de incidência de qualquer imposto que estejamos a estudar (e o IVA não é exceção) têm como objetivo determinar quais os factos tributários sujeitos a tributação e estabelecem os respetivos pressupostos de aplicação dos impostos. É no primeiro capítulo do Código do IVA que encontramos as normas que estabelecem **o que** está sujeito a imposto (incidência objetiva), **quem** está sujeito a imposto (incidência subjetiva), quais os **limites territoriais** da sujeição (incidência territorial) e o **momento** em que a mesma se concretiza (incidência temporal).

Pretendendo este texto de apoio contribuir para a clarificação das regras de localização das operações internas, a abordagem às normas de incidência objetiva, subjetiva e temporal será feita sumariamente para então, de uma forma mais detalhada, passarmos à análise dos principais aspetos ligados à territorialidade: a sistematização atual do artigo 6.º do Código do IVA, a elucidação de conceitos relevantes para a aplicação das regras de localização das operações internas (uns relacionados com a aplicação territorial do imposto e outros com relevância para a aplicação das regras de localização, sobretudo ligados com as prestações de serviços) e, finalmente, uma clarificação mais incisiva sobre as regras e as exceções a aplicar na determinação do local onde as transmissões de bens (sejam as realizadas no território nacional sejam as realizadas com países não pertencentes, grosso modo, à União Europeia) e as prestações de serviços (tanto internos como internacionais, incluindo os intracomunitários) se irão considerar como efetuadas. De reforçar, desde já, que as regras a aplicar às transações intracomunitárias de bens decorrem das normas de territorialidade previstas no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias pelo que não serão objeto de análise neste texto de apoio. No estudo das normas de incidência territorial constantes no Código do IVA serão então analisadas não só as normas nacionais (que representam na sua generalidade transposições das normas comunitárias) mas também alguns entendimentos proferidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira e, de forma a promover a sistematização dos conceitos e uma compreensão mais fácil destas normas de localização, serão utilizados vários exemplos práticos, maioritariamente adaptados dos manuais desenvolvidos no âmbito de duas ações de formação realizadas em 2017 pela Ordem dos Contabilistas Certificados: “*A localização das prestações de serviços em IVA*” da autoria de Clotilde Palma e “*Atualização Fiscal em IVA – Aspetos Práticos*” da autoria de José Roriz, Liliana Pereira, Luís Filipe Esteves e Rui Bastos.

Termino com as palavras de Palma (2014:17): “*Vamos, então, falar e pensar ‘IVÊS’!*”.

## 2. Enquadramento da Lição

### **TÍTULO:**

*A incidência do IVA: O caso particular das normas de incidência territorial previstas no Código do IVA*

### **DESTINATÁRIOS:**

*Estudantes a frequentar a unidade curricular de Direito Fiscal I da Licenciatura em Gestão da ESGHT/UAlg*

### **DURAÇÃO:**

*60 minutos*

### **ESTRATÉGIA PEDAGÓGICA:**

*A Lição será apresentada com recurso a suportes visuais (diapositivos no formato PowerPoint) porquanto permitirão a inclusão de texto, imagens e quadros o que contribui para a sistematização dos conceitos e facilidade na sua compreensão.*

### **OBJETIVOS:**

- Contribuir para a clarificação e estudo das regras relativas à incidência do IVA (sobretudo da incidência territorial) através de referências à doutrina, aos preceitos legais mais relevantes (nacionais e comunitários) e aos entendimentos proferidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira;*
- Abordar os principais elementos caracterizadores e estruturantes das regras de localização constantes no Código do IVA, numa perspetiva simples e ilustrada com exemplos práticos, de forma a promover a compreensão da lógica associada às mesmas;*
- Fornecer uma visão crítica das soluções legais preconizadas no âmbito das regras de localização das operações previstas no Código do IVA.*

### **SUMÁRIO:**

- 1. Caracterização genérica do IVA e a sua evolução normativa (comunitária e nacional);*
- 2. Análise sumária à Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28.11) com particular destaque para as regras adotadas relativamente à localização das operações tributáveis;*
- 3. A incidência no Código do IVA: o caso particular das normas de incidência territorial (os conceitos relevantes para a aplicação das regras de localização das operações e as regras de localização nas transmissões de bens e nas prestações de serviços). Exemplificação prática.*

### **BIBLIOGRAFIA ACONSELHADA:**

*Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28.12. Jornal Oficial da UE n.º L 347 de 11.12.2006, 1-118.*  
*Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12.02. Jornal Oficial da UE n.º L 44 de 20.02.2008, 11-22.*  
*Palma, C. C. (2014). Introdução do Imposto Sobre o Valor Acrescentado. Cadernos IDEFF (6.ª ed.). Coimbra: Almedina.*  
*Palma, C. C. (2017). A localização das prestações de serviços em IVA. Formação SEG2117 – Abril: OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados.*  
*Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15.03. Jornal Oficial da UE n.º L 77 de 23.03.2011, 1-22.*  
*Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 07.10. Jornal Oficial da UE n.º L 284 de 26.10.2013, 1-9.*  
*Vasques, S. (2017). O Imposto sobre o Valor Acrescentado. Coimbra: Almedina.*

---

---

# **PARTE I**

## **O Imposto sobre o Valor Acrescentado: Características e Evolução Normativa**

---

---

## **1. Caracterização genérica do IVA**

O Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/1984, de 26 de dezembro<sup>1</sup>, entrou em vigor na ordem jurídica nacional a 1 de janeiro de 1986 e, com ele, procedeu-se a uma substancial alteração do modelo da tributação geral do consumo ao substituir o Imposto de Transações (IT) em vigor desde 1966.

A substituição do extinto IT pelo IVA provocou uma importante reforma do sistema da tributação indireta, sobretudo pelas características distintas dos dois impostos: o IT, enquanto imposto monofásico, baseava o seu sistema de tributação no estágio do grossista (dificultando o alargamento do campo de aplicação do imposto à generalidade das prestações de serviços) enquanto o IVA, de natureza plurifásica, passou a ser cobrado em todas as fases do circuito económico, desde a produção até ao retalho, alargando a tributação também às prestações de serviços e fazendo intervir na recolha do imposto a generalidade dos operadores económicos (limitando, porém, a base tributável ao valor acrescentado por cada um).

Para além das vantagens claras do IVA face ao seu antecessor, por envolver uma técnica que assegura uma maior neutralidade na tributação e constituir um sistema com maiores potencialidades de obtenção de receitas, com a perspetiva de adesão de Portugal à então Comunidade Económica Europeia (CEE) também se tornava necessário a criação de um sistema de tributação do consumo que fosse comum a todos os Estados-Membros (EM), o que fez com que a estrutura normativa inicial se encontrasse fortemente influenciada pelas diretivas comunitárias, enquanto referência básica na construção do sistema do imposto.

Posteriormente, e a fim de se proceder à harmonização comunitária da tributação geral do consumo em vista à realização de um mercado interno europeu, vários dos seus pressupostos essenciais foram reformulados, nomeadamente em matéria de incidência e territorialidade. Com efeito, a abolição desde 1 de janeiro de 1993 das fronteiras fiscais no interior da Comunidade, obrigou a significativas alterações do IVA as quais deram origem a um regime autónomo, a aplicar por um período transitório, às trocas intracomunitárias de bens entre os vários EM e que se designa por Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI),

---

<sup>1</sup> Publicado no Diário da República n.º 297/1984, 1.º Suplemento, Série I, de 26.12 (<https://dre.pt/application/file/a/605467>).

aprovado pelo Decreto-Lei n.º 290/1992, de 28 de dezembro<sup>2</sup>.

Da análise ao preâmbulo do Código do IVA podemos então caracterizar este imposto da seguinte forma:

- É um **imposto geral sobre o consumo** que incide sobre transmissões de bens e/ou prestações de serviços.

Diz-se geral porque não discrimina os bens ou serviços sobre os quais incide. O termo geral utiliza-se por oposição a específico ou especial que, em termos de impostos sobre o consumo, designa um imposto que abrange o consumo de determinados bens (sujeitos a Impostos Especiais de Consumo – IEC), como por exemplo, o Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos, o Imposto sobre o Tabaco, o Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas ou o Imposto sobre Veículos).

- É um imposto **indireto e real**.

O IVA incide sobre manifestações indiretas ou mediatas da capacidade contributiva não tendo em conta a situação pessoal do contribuinte.

- É um imposto de **matriz comunitária**.

O IVA tem uma forte matriz comunitária porquanto a legislação provém de Diretivas e Regulamentos da União Europeia (UE) que, obrigatoriamente, têm de ser adotados por todos os Estados-Membros<sup>3</sup>. Existe, desde 1967, com a aprovação das primeiras Diretivas, um sistema comum do IVA nos EM que tem, contudo, sofrido alterações ao longo dos tempos. Desde logo em 1977 com a adoção do segundo sistema comum do IVA que foi aprovado pela denominada “*Sexta Diretiva IVA*” que viria, em 2006, a ser revogada por uma “nova” Diretiva

---

<sup>2</sup> Publicado no Diário da República n.º 298/1992, Série I-A, de 28.12. (Disponível em: <https://dre.pt/application/file/a/621632>).

<sup>3</sup> As Diretivas necessitam de ser transpostas para a ordem jurídica interna dos EM o que não acontece com os Regulamentos de Execução da Comissão e do Conselho (quando entram em vigor são obrigatórios em todos os seus elementos e diretamente aplicáveis na ordem jurídica interna de todos os EM).

comummente designada por “*Diretiva IVA*”<sup>4</sup>.

- E um **imposto plurifásico** porquanto incide nas várias fases do processo produtivo, desde a produção/importação/aquisição intracomunitária, consoante o caso, até ao retalho, sendo suportado na íntegra pelos consumidores e utilizadores finais dos bens e/ou dos serviços.

A entrega do imposto ao Estado é repartida pelos agentes económicos e ocorre em cada uma das fases do circuito económico. A repercussão do imposto, por ação do mecanismo adotado, acaba por ocorrer num só momento – o da última venda, e é materialmente suportado pelo seu adquirente final, aquele que já não beneficia do direito à dedução.

- É um imposto **sem efeitos cumulativos** porquanto cada agente económico entrega ao Estado o montante de imposto calculado sobre o valor das operações por si realizadas e é ressarcido do valor do imposto relativo às correspondentes aquisições realizadas a montante.
- É um imposto em que a dívida tributária de cada operador económico é determinada segundo o **método do crédito de imposto**, também designado por método subtrativo indireto.

Segundo este método, o imposto a entregar ao Estado corresponde ao montante de imposto sobre o valor das transações realizadas (operações ativas) deduzidas do montante do imposto suportado nas aquisições realizadas (operações passivas).

Cada operador económico é devedor do Estado pelo valor do imposto faturado aos seus clientes nas vendas efetuadas ou nos serviços prestados num determinado período e é credor do Estado pelo valor do imposto suportado nas compras de bens e serviços efetuados nesse mesmo período. O valor do imposto a entregar ao Estado será então o que resultar da diferença entre o imposto liquidado e o imposto suportado (e que seja passível de dedução) num determinado período temporal. A faculdade que o contribuinte tem de deduzir o imposto que suportou nas aquisições denomina-se direito à dedução (que se trata-se de um direito financeiro e não um

---

<sup>4</sup> Pese embora o nível de harmonização, o IVA não se encontra totalmente harmonizado pois existem várias diferenças entre os regimes de IVA em vigor nos EM decorrentes de opções permitidas pela UE e pelas distintas interpretações resultantes da Diretiva IVA.

direito físico pois o seu exercício por parte do sujeito passivo é feito com referência a um período de tempo e não a um bem).

- É um imposto baseado no **princípio da tributação no país de destino**.

Desde 1967, data da instituição do IVA na então CEE, que se encontra previsto um regime definitivo de IVA a prever a tributação das transações intracomunitárias no país de origem e um regime transitório de tributação no país de destino, a manter-se apenas para as transações efetuadas com países terceiros (não pertencentes à UE). Com a adoção do princípio da tributação no país de origem, conceder-se-ia igual tratamento nas compras e vendas intracomunitárias, como se de compras e vendas internas se tratassem. Todavia, na falta de consenso para a transição para o regime de tributação no país de origem, continua a aplicar-se o princípio da tributação no país de destino (que era, supostamente, um regime provisório).

Em suma, o IVA caracteriza-se por ser um imposto geral que incide em todas as fases do circuito económico, deste o produtor até ao retalhista, através do método do crédito de imposto (ou método subtrativo indireto) e tributa, no essencial, todas as transações económicas efetuadas a título oneroso, contrariamente aos impostos especiais sobre o consumo, que tributam exclusivamente determinados tipos de consumos.

Naturalmente que tendo o IVA nacional uma forte matriz comunitária, qualquer abordagem às suas características, à sua estrutura e ao seu regime, passa obrigatoriamente por analisar, quer os preceitos constantes no Código do IVA, quer as sucessivas Diretivas do Conselho sobre o IVA. Diretivas que a legislação nacional tem acolhido, como lhe impõe o direito comunitário, desde a inicial “*Sexta Diretiva IVA*” até à Diretiva que a alterou, republicando-a, e à qual aludiremos por facilidade de exposição, como “*Diretiva IVA*”<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> O conhecimento das regras da Diretiva IVA (que contém atualmente o sistema comum do IVA) e do Regulamento de aplicação desta Diretiva é particularmente relevante para a matéria da localização das operações, pelo que serão analisados em maior detalhe mais adiante.

## **2. O IVA na ordem jurídica comunitária**

### **2.1. A evolução normativa comunitária**

Em março de 1957, seis países europeus – o Reino da Bélgica, a República Federal Alemã, a República Francesa, a República Italiana, o Grão-Ducado do Luxemburgo e o Reino dos Países-Baixos – assinaram os chamados “Tratados de Roma”, do qual fazem parte o Tratado Constitutivo da Comunidade Económica Europeia e o Tratado Constitutivo da Comunidade Europeia da Energia Atómica. Ambos os tratados entraram em vigor a 1 de janeiro de 1958 e, enquanto o primeiro visava sobretudo integrar a economia dos Estados-Membros com o estabelecimento de uma união aduaneira e de um mercado comum, o objetivo do segundo era o de fomentar a cooperação no desenvolvimento e utilização da energia nuclear.

A questão prioritária aquando da celebração destes Tratados prendia-se com a superação da destruição provocada pela 2.<sup>a</sup> Guerra Mundial e relançar a economia europeia através da criação de um mercado comum generalizado. Este grande objetivo está plasmado no artigo 2.<sup>o</sup> do Tratado Constitutivo da CEE (doravante Tratado CEE) quando refere: “*A Comunidade tem como missão, através da criação de um mercado comum e de uma união económica e monetária e da aplicação das políticas ou ações comuns a que se referem os artigos 3.<sup>o</sup> e 4.<sup>o</sup>, promover, em toda a Comunidade, o desenvolvimento harmonioso, equilibrado e sustentável das atividades económicas (...)*”. A prossecução desta missão passava, assim, pela existência de uma harmonização fiscal consubstanciada na coordenação dos regimes fiscais dos países europeus, de forma a evitar modificações não concertadas e concorrenciais das políticas fiscais nacionais que poderiam ser prejudiciais para o mercado interno. Para alcançar este objetivo, deveriam ser realizadas as ações previstas no n.º 1 do artigo 3.<sup>o</sup> do Tratado CEE, nomeadamente, uma “*aproximação das legislações dos Estados-Membros na medida do necessário para o funcionamento do mercado comum*”.

A necessidade de se preservar uma neutralidade concorrencial nas trocas comerciais entre os Estados-Membros, assume então um papel relevante na constituição da Comunidade, pois os impostos em vigor nestes países (com exceção da França) constituíam um fator de distorção da concorrência, o que dificultava a livre circulação das mercadorias no espaço comunitário. De facto, nestes países vigoravam impostos plurifásicos mas cumulativos que

recaíam sobre a entrega de determinados bens e de prestações de serviços e que produziam efeitos indesejáveis, nomeadamente, o agravamento dos produtos sujeitos a um maior número de transações no seu processo produtivo, a dificuldade na gestão administrativa destes impostos por via dos efeitos cumulativos ou a dificuldade em tributar os produtos importados quando comparados com os produzidos internamente. Assim, tornava-se urgente combater estes e outros entraves à livre concorrência que existiam no seio da Comunidade e a adoção de um imposto simples e neutro (sem efeitos cumulativos) que incidisse sobre as entregas de bens e sobre as prestações de serviços, afigurava-se como sendo a solução mais adequada. Foi assim iniciado um processo de harmonização comunitária em que foram sendo adotadas estratégias que passaram por diferentes fases<sup>6</sup>.

Um dos primeiros passos para a concretização dos objetivos referidos no Tratado CEE, passava pela aproximação a nível comunitário das legislações entre os Estados-Membros relativamente aos impostos sobre o volume de negócios. É a partir do “Relatório Neumark”<sup>7</sup> que se começa a travar a luta contra a eliminação das distorções fiscais. O Comité ficou responsável pela análise das disparidades existentes nas legislações dos diferentes Estados-Membros e que impediam a implementação de um mercado comum e, paralelamente, pelo estudo das possibilidades de eliminação das potenciais divergências.

A 11 de abril de 1967, na sequência das recomendações do “Relatório Neumark”, o Conselho aprova as Diretivas 67/227/CEE e 67/228/CEE<sup>8</sup> (designadas, respetivamente, por “Primeira Diretiva IVA” e “Segunda Diretiva IVA”), estando ambas associadas à criação do primeiro sistema comum do IVA.

A primeira destas Diretivas preconizava a necessidade de promover a harmonização comunitária em duas fases: primeiro proceder-se-ia, o mais tardar até 1 de janeiro de 1970<sup>9</sup>, à eliminação dos impostos cumulativos e à adoção de um sistema comum de IVA que

---

<sup>6</sup> Sobre o processo de harmonização do IVA veja-se, nomeadamente, Palma, C. C. (2005). A harmonização comunitária do Imposto sobre o Valor Acrescentado: Quo Vadis? *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, 5, 53-105 (<http://parc.ipp.pt/index.php/rebules/article/view/802>).

<sup>7</sup> O “Relatório Neumark”, publicado em 1962, foi redigido pelo Comité Fiscal e Financeiro (sob a coordenação de Fritz Neumark) formado por decisão da Comissão a 05.04.1960.

<sup>8</sup> Ambas as Diretivas foram publicadas no JO n.º 71 de 14.04.1967.

<sup>9</sup> Prazo que viria a ser adiado para todos os EM até 01.01.1972 seguindo-se dois novos adiamentos destinados exclusivamente à República Italiana.

permitisse o funcionamento da tributação em função do país do destino, deixando para uma segunda fase a possibilidade da supressão da tributação das mercadorias nas importações e o seu desagravamento nas exportações em relação às trocas comerciais entre Estados-Membros<sup>10</sup>.

Esse esforço de harmonização vem logo refletivo no artigo 1.º da Primeira Diretiva que refere: “*Os Estados-Membros substituirão o seu sistema atual de impostos sobre o volume de negócios pelo sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, definido no artigo 2.º*”. Por sua vez, o artigo 2.º faz a delimitação das características básicas do imposto, a saber: i) trata-se de um imposto geral sobre o consumo incidente sobre as transações de mercadorias e sobre as prestações de serviços; ii) exatamente proporcional ao preço das mercadorias e dos serviços, independentemente do número de transações ocorridas no processo de produção e distribuição anterior à fase de tributação; iii) que deve ser aplicado a cada transação a jusante e com prévia dedução do imposto pago a montante, sem gerar qualquer efeito cumulativo e iv) que deve ser aplicado até à fase do retalhista, incluindo esta última.

A Primeira Diretiva era, portanto, pouco abrangente, pois definia apenas as linhas gerais de aplicação do imposto. Seria a Segunda Diretiva, mais detalhada, que viria a instituir o primeiro sistema comum do IVA na então CEE, ao estabelecer as normas de execução da Primeira Diretiva, contemplando medidas de aplicação provisórias até que o sistema de imposto fosse definitivamente implementado e onde assumiram especial relevo as disposições interpretativas relativas a diversos conceitos-chave do sistema<sup>11</sup>.

Estas duas Diretivas foram transpostas para o direito interno dos EM entre 1968 e 1973, tendo sido necessário criar mais três Diretivas<sup>12</sup>, todas elas com o objetivo de prorrogação

---

<sup>10</sup> No Preâmbulo da Primeira Diretiva era já lançado o “mito” do regime definitivo do IVA com a menção à transitoriedade do sistema de tributação das transações entre Estados-Membros no país de destino.

<sup>11</sup> De assinalar que a 01.07.1968 foi instituída a União Aduaneira levando a que fossem abolidos os direitos aduaneiros aplicáveis às trocas comerciais entre os EM e à introdução da Pauta Aduaneira Comum aplicável em toda a Comunidade Europeia às mercadorias provenientes de países terceiros, substituindo assim os direitos aduaneiros nacionais e passando as receitas obtidas a fazer parte dos recursos próprios da Comunidade.

<sup>12</sup> A Terceira Diretiva, atendendo às dificuldades da Bélgica e da Itália, diferiu para 01.01.1972 a entrada em vigor do primeiro sistema comum do IVA. A Quarta e Quinta Diretivas, dirigidas exclusivamente à Itália, concederam um diferimento para a adoção do imposto (primeiro até 01.07.1972 e depois até 01.01.1973).

da entrada em vigor da Primeira e Segunda Diretivas, uma vez que o prazo previsto no artigo 1.º da Primeira Diretiva (1 de janeiro de 1970) tinha sido ultrapassado por alguns Estados-Membros. Em 1973, vigorava então em pleno em todos os Estados-Membros da Comunidade (então alargada a nove, com a entrada Dinamarca, da Irlanda e do Reino Unido) o primeiro sistema comum de IVA.

No entanto, não obstante estas Diretivas apontarem para um sistema comum do IVA com carácter vinculativo, elas apenas disciplinavam as bases daquilo que poderia denominar-se como um sistema embrionário do imposto e não impediam que os Estados-Membros usufríssem de uma larga autonomia, nomeadamente quanto à fixação, quer dos limites do âmbito de incidência (pois não contemplavam, por exemplo, de uma lista comum de isenções) quer das taxas a aplicar. Assim, após os mesmos terem sido transpostos para o direito interno dos Estados-Membros, passaram a existir tantos sistemas quantos os Estados que os transpuseram<sup>13</sup>. Em 1977, poucos meses depois de formalizada a candidatura de adesão de Portugal à CEE, foi revogada a Segunda Diretiva com a entrada em vigor da denominada “*Sexta Diretiva*” (Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio<sup>14</sup>) que instituiu o segundo sistema comum do IVA<sup>15</sup>.

Com a aprovação da Sexta Diretiva e de forma a permitir aos Estados-Membros, sob autorização do Conselho, a derrogação das suas normas, disciplinaram-se novos domínios relacionados com a sistematização do imposto, clarificaram-se algumas noções fundamentais, harmonizaram-se alguns regimes e salvaguardaram-se medidas de simplificação. Assistiu-se, assim, à elucidação das noções de sujeito passivo, de operação tributável, do lugar das operações tributáveis, de facto gerador e de exigibilidade do imposto, estabeleceu-se uma lista comum de isenções, impôs-se aos devedores do imposto a entrega de uma declaração periódica com as operações realizadas a montante e a jusante,

---

<sup>13</sup> Pese embora o legislador admitisse, a título transitório, algumas diferenças nas modalidades de aplicação do imposto, não deixa de ser verdade que estas primeiras Diretivas acabavam por cumprir com os seus objetivos, promovendo, tal como refere Vasques (2006:52) “*a convergência de modelos numa comunidade sem convergência alguma, gerando um capital de confiança recíproca entre os estados-membros nesta matéria e reduzindo os custos políticos da transição para um IVA verdadeiramente harmonizado*”.

<sup>14</sup> Publicada no JO n.º L 145 de 13.06.1977.

<sup>15</sup> Este novo normativo viria a adquirir uma importância fundamental, pois representou durante quase três décadas a base do sistema do imposto, ainda que durante a sua vigência tivesse sido alvo de inúmeras alterações e emendas. A versão consolidada da Sexta Diretiva com as mais de 30 alterações que sofreu durante a sua vigência e até ser revogada pela Diretiva IVA pode ser consultada em <http://data.europa.eu/eli/dir/1977/388/2007-01-01>.

criou-se um procedimento comunitário de consulta para coordenar a aplicação das determinações constantes da Diretiva e harmonizou-se, quer o regime das deduções, quer os vários regimes especiais de sujeição ao imposto. Esta Diretiva procurava, assim, impor uma base tributável mais uniforme (reafirmando, no entanto, o “mito” do regime definitivo para as trocas comerciais entre os EM, com a supressão da tributação nas importações e dos desagravamentos nas exportações e que implica uma abolição das fronteiras fiscais e uma maior harmonização das regras) marcando desta forma o início da segunda fase de harmonização.

Mais tarde, naquilo que viria a determinar o início da terceira fase de harmonização, a Comunidade centrou os seus objetivos no sentido de construir um genuíno mercado interno sem fronteiras, de forma a permitir a livre circulação de mercadorias, serviços, pessoas e capitais, sendo necessário, para tal, eliminar todo e qualquer tipo de controlo fiscal, nomeadamente para efeitos de liquidação de IVA no momento da importação de bens. O início desta fase de harmonização do IVA foi sobretudo assente:

- No **Livro Branco do Mercado Interno**<sup>16</sup> que a Comissão apresentou ao Conselho entre 28 e 29 de junho de 1985 e que chamava a atenção para a necessidade de medidas que promovessem o mercado interno e, conseqüentemente, de uma integração europeia de forma a aumentar a competitividade da Comunidade. Nele é sugerido aos Estados-Membros um acordo para a supressão de barreiras físicas, técnicas e fiscais, calendarizando a eliminação dessas fronteiras até ao final de 1992;
- No **Ato Único Europeu**<sup>17</sup> que acolheu e consagrou as ideias constantes do Livro Branco do Mercado Interno e que esteve na base da primeira modificação substancial aos Tratados de Roma, sobretudo na área económica, com o objetivo de relançar a integração europeia e concluir a realização do mercado interno. No seu artigo 13.º pode ler-se: “*Ao Tratado CEE são aditadas as disposições seguintes: «Artigo 8.º-A: A Comunidade adotará as medidas destinadas a estabelecer progressivamente o mercado interno durante um período que termina em 31 de dezembro de 1992 (...). O mercado interno compreende um espaço sem*

---

<sup>16</sup> COM (1985) 310 final (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:1985:0310:FIN>).

<sup>17</sup> Publicado no JO n.º L 169, de 29.06.1987. O Ato Único Europeu foi assinado a 17.02.1986 por nove EM e a 28.02.1986 pela Dinamarca, Itália e Grécia. Entrou em vigor a 01.07.1987.

*fronteiras internas no qual a livre circulação das mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais é assegurada de acordo com as disposições do presente Tratado.»*

Decorria assim do Ato Único Europeu que as fronteiras fiscais nas transações intracomunitárias de bens deveriam ser abolidas até ao final de 1992 (na medida em que estas transações se integravam num só território fiscal e aduaneiro) pelo que as mesmas deixariam de ser consideradas como exportações ou importações (conceitos que passariam a aplicar-se somente nas transações realizadas entre o espaço comunitário e o seu exterior) para assumirem a denominação de transmissões intracomunitárias de bens (na ótica do país vendedor) ou aquisições intracomunitárias de bens (na ótica do país adquirente) dentro da área que delimita o espaço comunitário. Tornava-se, assim, necessário regular este tipo de operações e definir qual ao país onde elas deveriam ser tributadas em sede de IVA.

Num primeiro momento, em 1987, a Comissão propôs a adoção do “*princípio de tributação no país de origem*”. Tratando-se da solução que se apresentava como sendo a mais coerente e fiel aos princípios norteadores do sistema do imposto, defendia assim que o IVA deveria ser tributado no país de origem dos bens transacionados. No fundo, deveria processar-se como se de uma transação interna se tratasse mas com uma particularidade assinalável: o imposto arrecadado no país de origem deveria ser posteriormente transferido para o país de destino (através de um mecanismo comunitário de compensação) de forma a possibilitar aos sujeitos passivos (fornecedor e adquirente) o exercício do direito à dedução e, deste modo, preservar a neutralidade do imposto, não só ao nível nacional mas também ao nível de todo o espaço comunitário. Este mecanismo implicava, no entanto, que os Estados-Membros realizassem algumas adaptações até à implementação de um mercado interno em pleno (o mais tardar até ao final de 1992). A dúvida de em tempo útil estes conseguirem tais adaptações, associada à relutância evidenciada face ao bom funcionamento do mecanismo de compensação, redundou na sua rejeição pelo Conselho, o que abriu o caminho à adoção do “*princípio de tributação no país de destino*”.

De forma a superar as dificuldades de implementação do “*princípio de tributação no país de origem*” e, conseqüentemente, do correspondente mecanismo comunitário de compensação, a Comissão apresentou novas propostas e que estiveram na base da aprovação

de duas Diretivas do Conselho<sup>18</sup> que promoveram alterações à Sexta Diretiva e que entraram em vigor a 1 de janeiro de 1993: a Diretiva 91/680/CEE de 16 de dezembro e a Diretiva 92/77/CEE de 19 de outubro<sup>19</sup>.

A primeira destas Diretivas consagrou, tal como previa o Ato Único Europeu, um conjunto de medidas entendidas como essenciais para a abolição das fronteiras fiscais e para a realização do mercado interno europeu. Pese embora o princípio da tributação na origem continuasse a ser a solução ideal e um objetivo a médio prazo para o sistema do IVA, era reconhecido por todos a impossibilidade de o implementar a tempo da criação do mercado interno, no final de 1992. Assumiu, assim, uma particular importância o estabelecimento de um regime transitório aplicável às transações intracomunitárias em IVA<sup>20</sup> que deveria vigorar por quatro anos (até 31 de dezembro de 1996, prevendo-se, contudo, a sua sucessiva prorrogação anual) findos os quais se haveria de avançar definitivamente para a tributação na origem<sup>21</sup>. Segundo este regime transitório, a tributação das transmissões intracomunitárias de bens nas quais participassem operadores registados para efeitos de IVA, deveria ocorrer no país de destino, ou seja, onde os bens são, em princípio, consumidos. No entanto, o acolhimento deste “*princípio de tributação no país de destino*” não significou a sua aplicação a todo o tipo de transações efetuadas entre Estados-Membros. Com efeito, a tributação segundo o “*princípio de tributação do país de origem*” foi o regime adotado quanto às aquisições de bens para fins privados, isto é, efetuadas por consumidores finais, salvo quando configurassem qualquer das seguintes situações: i) vendas à distância (sempre que a entidade vendedora supere um certo volume de vendas para um determinado EM), ii) aquisições intracomunitárias acima de determinado valor efetuadas por pessoas

---

<sup>18</sup> Estas duas Diretivas, já muito distantes dos ideais de 1987, viriam a dar corpo ao que se convencionou chamar “*regime transitório do IVA*”. Sobre este regime transitório veja-se, nomeadamente, Santos, A. C. (1993). Integração Europeia e Abolição das Fronteiras Fiscais: do Princípio do Destino ao Princípio da Origem? *Ciência e Técnica Fiscal*, 372, 9-91 (<https://antoniocarlosdossantos.files.wordpress.com/2016/10/integrac3a7c3a3o-europeia.pdf>).

<sup>19</sup> Publicadas do JO n.º L 376, de 31.12.1991 e no JO n.º L 316, de 31.10.1992, respetivamente.

<sup>20</sup> A transposição desta diretiva para o ordenamento jurídico nacional deu origem ao denominado RITI.

<sup>21</sup> Esta solução transitória, ainda hoje em vigor, decorreu da falta de consenso entre os diferentes EM para a aprovação de uma solução definitiva que perfilhasse o “*princípio de tributação do país de origem*”. Tratava-se de uma matéria sensível, pois a adoção do sistema de tributação no país de origem implicaria, necessariamente, para os países com menor poder económico e importadores de bens com maior valor acrescentado, uma perda importante de receita. O efeito oposto dar-se-ia nos grandes países produtores e exportadores que, por isso, se mostravam defensores deste sistema.

coletivas ou isentas de imposto e iii) aquisição de meios de transporte novos.

Em 1992, com a aprovação da segunda destas Diretivas (designada usualmente por “*Diretiva IVA das Taxas*”), a Sexta Diretiva foi alterada no sentido da aproximação das taxas do imposto (sem contudo as uniformizar)<sup>22</sup>. Definiram-se as taxas mínimas (15% para a taxa padrão e 5% para as taxas reduzidas) e impediu-se que os Estados-Membros adotassem taxas agravadas. Para alguns, foram estabelecidas derrogações à aplicação das novas taxas até à entrada em vigor do sistema definitivo<sup>23</sup>.

Com a supressão das barreiras fiscais e físicas no interior do espaço comunitário, desapareceram os controlos físicos nas fronteiras, o que obrigou a criar novas obrigações para os agentes económicos e mecanismos de controlo pelas autoridades tributárias. Neste sentido, em fevereiro de 1992 entrou em vigor o Regulamento (CEE) n.º 218/92 do Conselho, de 27 de janeiro<sup>24</sup>, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos indiretos, que instituiu o Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES<sup>25</sup>). No artigo 1.º deste Regulamento pode ler-se: “... *o presente regulamento estabelece procedimentos para a troca, por via eletrónica, de informações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado respeitantes às transações intracomunitárias, bem como para qualquer troca posterior de informações entre as autoridades competentes dos Estados-Membros.*”. Por seu turno, o n.º 1 do artigo 4.º estatui: “*A autoridade competente de cada Estado-membro disporá de uma base de dados eletrónica na qual armazenará e processará as informações que recolha...*”. Com a aprovação deste Regulamento garantiu-se, assim, um sistema comum de troca de informações por via eletrónica entre as autoridades tributárias dos vários Estados-Membros, com vista a um mais eficiente controlo do imposto, especialmente nas transações intracomunitárias.

O cariz provisório da tributação no país de destino levou com que a Comissão tenha

---

<sup>22</sup> Com o abandono temporário do “*princípio da tributação no país de origem*” a convergência das taxas de imposto tornava-se menos urgente e sem os rigores dos ideais de 1987.

<sup>23</sup> A dificuldade sentida na uniformização das taxas a par do alargamento progressivo da Comunidade tem impedido a adoção do “*princípio da tributação no país de origem*” e, conseqüentemente, a realização de um efetivo mercado interno.

<sup>24</sup> Publicado no JO n.º L 24, de 01.02.1992.

<sup>25</sup> VIES – *VAT Information Exchange System*. Os contribuintes têm acesso a esse sistema através do *site* da Comissão Europeia ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/)).

retomado o tema do futuro do IVA, embora com alterações de semântica: abandonou a terminologia “*regime definitivo*” para falar em “*novo sistema comum do IVA*”, implicitamente no quadro do programa para o mercado único mas implicitamente no quadro da construção da União Económica e Monetária. Assim, a 22 de julho de 1996, apresentou um programa intitulado “*Um sistema comum do IVA: programa para o mercado único*”<sup>26</sup> com uma proposta a ser implementada em cinco fases (entre 1996 e 1999) e assente na tributação num único Estado-Membro (aquele em que os contribuintes estivessem domiciliados, independentemente do local onde as operações se considerassem localizadas, que se tornava assim irrelevante) o que preconizava a adoção do “*princípio de tributação no país da origem*” que esta sempre defendeu<sup>27</sup>. No entanto, para que fosse exequível, era necessário um maior grau de harmonização com vista à sua aplicação mais uniforme entre os Estados-Membros<sup>28</sup>.

Todavia, este ambicioso programa apresentado pela Comissão (que para além da instauração do sistema de tributação no país de origem resolvia também outros problemas transversais deste imposto) foi considerado demasiado arrojado ou mesmo inexecuível, pelo que não foi objeto de aprovação pelos Estados-Membros. Este revés terá sido interpretado pela Comissão como um sinal de que as suas iniciativas se deveriam orientar noutra direção: agilizar os processos com vista a facilitar e tornar mais eficiente a aplicação do imposto (sem contudo negligenciar a evolução dos mercados e as diferentes práticas dos seus agentes) e atender às novas tecnologias já disponíveis (que poderiam funcionar como um precioso instrumento, tanto para a desmaterialização de toda a documentação necessária à boa gestão do tributo, como para um mais eficaz combate às práticas de fraude).

O início da quarta fase de harmonização dá-se a 7 de junho de 2000 aquando da comunicação realizada pela Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu em que expôs o seu novo programa estratégico para melhorar o funcionamento do sistema do IVA no mercado interno. Nesta comunicação, intitulada “*Estratégia destinada a melhorar o*

---

<sup>26</sup> COM (1996) 328 final (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:51996DC0328>).

<sup>27</sup> Sobre este programa veja-se, nomeadamente, Santos, A. C. e Alexandre, M. A. (2000). O IVA Comunitário na Encruzilhada: Rumo a um Novo Sistema Comum? *Centro de Estudos Fiscais*, 397, 72-99 (<https://antoniocarlosdossantos.files.wordpress.com/2016/10/iva-comunitc3a1rio.pdf>).

<sup>28</sup> Segundo Vasques (2017: 60), a “*Comissão Europeia contabilizava então nada menos que 25 regras de localização diferentes, 66 regimes especiais, opções e faculdades de adaptação, além de cerca de 130 derrogações*”.

*funcionamento do sistema comum do IVA no âmbito do mercado interno*”,<sup>29</sup> a Comissão reavaliou o seu programa apresentado em 1996 e definiu uma nova estratégia assente em quatro objetivos: “*a simplificação e a modernização das regras existentes, uma aplicação mais uniforme das disposições atuais e uma nova execução da cooperação administrativa*”. Esta estratégia surgiu da constatação de que seria pouco provável, no curto prazo, alcançar progressos significativos relativamente à adoção de um sistema comum do IVA assente no “*princípio da tributação do país de origem*” pelo que, sem pôr em causa a concretização do regime definitivo, procurou melhorias concretas e indispensáveis ao regime de tributação transitório que se encontrava em vigor<sup>30</sup>.

Em outubro de 2004<sup>31</sup> a Comissão apresentou duas propostas de Diretiva (uma com medidas de simplificação das obrigações relativas ao IVA e outra a definir disposições relativas ao reembolso do imposto) e de um Regulamento (com a introdução de modalidades de cooperação administrativa no âmbito do regime de balcão único e do procedimento de reembolso do IVA) e em julho de 2005<sup>32</sup> uma proposta de Diretiva relativa à localização das prestações de serviços<sup>33</sup>.

A 1 de janeiro de 2007 entrou em vigor a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro<sup>34</sup> (doravante designada simplesmente por “Diretiva IVA”) que revogou as Primeira e Sexta Diretivas. Com a sua aprovação procedeu-se a uma reformulação da

---

<sup>29</sup> COM (2000) 348 final (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2000:0348:FIN>).

<sup>30</sup> Como ações concretas a Comissão apontava, entre outras, a alteração das regras de localização de certas prestações de serviços indicando uma mudança da tributação do local do prestador para o local do destinatário e a alteração de certas transmissões de bens. A propósito desta nova estratégia Santos e Alexandre (2000: 92) questionam mesmo “*se o regime transitório, apesar de tudo, vai funcionando, se, no conjunto, não parece haver, nos resultados finais, assim tantas diferenças entre este regime e as distintas hipóteses de regime definitivo de cobrança na origem e afetação de receitas no país de destino, para quê insistir na passagem ao princípio da origem, na mudança de paradigma?*”.

<sup>31</sup> COM (2004) 728 final ([http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/PT/TXT/?qid=1518377939007&uri=CELEX:52004PC0728\(01\)](http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/PT/TXT/?qid=1518377939007&uri=CELEX:52004PC0728(01))).

<sup>32</sup> COM (2005) 334 final (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?qid=1512583189021&uri=CELEX:52005PC0334>).

<sup>33</sup> Este conjunto de propostas ficou conhecido por Pacote IVA. Sobre o Pacote IVA e as novas regras de localização das prestações de serviços veja-se, nomeadamente, Palma, C. C. (2008). O Pacote IVA – novas regras de localização das prestações de serviços. *Revista TOC*, 97, 49-53 ([https://www.occ.pt/downloads/files/1208441647\\_49a53\\_fiscalidade.pdf](https://www.occ.pt/downloads/files/1208441647_49a53_fiscalidade.pdf)).

<sup>34</sup> Publicada no JO n.º L 347, de 11.12.2006. Após a sua aprovação foi objeto de várias alterações subsequentes. O texto consolidado (integrando as alterações à mesma até esta data) pode ser consultado em <http://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/2015-01-01>.

estrutura e da redação da Sexta Diretiva, a fim de apresentar todas as disposições aplicáveis de uma forma clara e através de uma estrutura e redação adaptadas, sem, no entanto, proceder a qualquer alteração significativa da parte substancial do seu regime<sup>35</sup>.

O Pacote IVA foi entretanto aprovado pelo Conselho a 12 de fevereiro de 2008, sendo constituído por três elementos<sup>36</sup>: A Diretiva 2008/8/CE e a Diretiva 2008/9/CE (que introduziram alterações à Diretiva IVA) e o Regulamento (CE) n.º 143/2008<sup>37</sup>.

Assim, pelo facto da Diretiva IVA conter num só diploma todas as disposições atinentes ao sistema comum do IVA, determina que o conhecimento das suas disposições (com as alterações que sofreu posteriormente, sobretudo através da Diretiva 2008/8/CE relativamente ao lugar das prestações de serviços) conjuntamente com o Regulamento de aplicação desta Diretiva (o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março<sup>38</sup> com a redação que lhe foi dada pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro<sup>39</sup> que altera o primeiro no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços) se afigure da maior importância para a compreensão do regime do IVA atualmente em vigor na União Europeia, em geral, e da matéria associada à localização das operações, em particular.

---

<sup>35</sup> Trata-se de uma reformulação basicamente formal atendendo ao facto do texto da Sexta Diretiva se encontrar excessivamente denso (em virtude das sucessivas alterações que lhe foram introduzidas desde a sua aprovação).

<sup>36</sup> Publicados no JO n.º L 44, de 20.02.2008.

<sup>37</sup> Passámos assim a ter uma Diretiva relativa a novas regras de localização das prestações de serviços, uma Diretiva relativa ao reembolso do IVA a sujeitos passivos de IVA de um Estado-Membro não estabelecidos no Estado-Membro da localização das operações e um Regulamento relativo à cooperação administrativa e à troca de informações nestes domínios e que veio a instituir, a partir de 01.01.2015, um novo mecanismo de mini balcão único para os serviços de telecomunicações, radiodifusão, de televisão e de comércio eletrónico.

<sup>38</sup> Publicado no JO n.º L 77, de 23.03.2011 ([http://eur-lex.europa.eu/eli/reg\\_impl/2011/282/oj](http://eur-lex.europa.eu/eli/reg_impl/2011/282/oj)). Este regulamento estabelece medidas de aplicação da Diretiva IVA e revoga o Regulamento (CE) n.º 1777/2005 do Conselho, de 17.10.

<sup>39</sup> Publicado no JO n.º L 284, de 26.10.2013 ([http://eur-lex.europa.eu/eli/reg\\_impl/2013/1042/oj](http://eur-lex.europa.eu/eli/reg_impl/2013/1042/oj)). O Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 sofreu alterações não só através do regulamento em apreço mas também através do Regulamento (UE) n.º 967/2012 do Conselho, de 09.10 (<http://eurlex.europa.eu/eli/reg/2012/967/oj>) relativamente aos regimes especiais aplicáveis a sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade que prestem serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou serviços eletrónicos a pessoas que não sejam sujeitos passivos.

## **2.2. A Diretiva IVA**

Entender a estrutura da Diretiva IVA e conhecer os seus princípios-chave são tarefas obrigatórias a todos aqueles que queiram lidar com este imposto. Estamos na presença de uma Diretiva cujo conteúdo é composto, não raras vezes, por inúmeras exceções às regras que adota e cuja interpretação exige o conhecimento simultâneo de vários regimes consagrados nos diferentes títulos que a compõem.

Desta forma, e respeitando a ordem pela qual os temas são apresentados na Diretiva, procede-se seguidamente a uma abordagem sumária às suas disposições mais significativas, de forma a tornar mais perceptível o mecanismo subjacente ao imposto em análise<sup>40</sup>.

### **2.2.1. Objeto e âmbito de aplicação**

O IVA, enquanto imposto geral sobre o consumo, é calculado sobre o preço de determinados bens e serviços, ou seja, incide no essencial sobre as seguintes transações, desde que ocorridas dentro do território da UE: entregas de bens, aquisições intracomunitárias de bens, prestações de serviços e importações de bens (*cf.* artigos 1.º e 2.º).

As **entregas de bens** e as **prestações de serviços** são, em regra, tributadas sempre que efetuadas no território de um Estado-Membro a título oneroso (que envolvam um preço a pagar) por sujeitos passivos agindo nessa qualidade (que estejam a agir no âmbito das suas atividades económicas e não para fins particulares).

As **aquisições intracomunitárias de bens** são igualmente tributadas sempre que efetuadas a título oneroso por sujeitos passivos agindo nessa qualidade (ou por pessoas coletivas não sujeitos passivos) desde que, grosso modo, o vendedor seja um sujeito passivo a agir no exercício da sua atividade. De referir que a Diretiva IVA estabelece no seu artigo 3.º um regime derogatório para esta regra geral de tributação das aquisições intracomunitárias de

---

<sup>40</sup> Sobre a estrutura da Diretiva IVA e os seus princípios-chave veja-se, nomeadamente, Oliveira, A. M. (2010). *IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado. Um Imposto neutro*. Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Porto: CIJE – Centro de Investigação Jurídico Económica ([www.cije.up.pt/download-file/880](http://www.cije.up.pt/download-file/880)).

bens<sup>41</sup>. Assim, não obstante a existência deste regime derogatório, estão também sujeitas a IVA as aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos<sup>42</sup> e de bens sujeitos a IEC quando efetuadas, ou por sujeitos passivos ou por pessoas coletivas não sujeitos passivos, ou mesmo, de qualquer outra pessoa não sujeito passivo, no caso de se tratar da aquisição de um meio de transporte novo.

As **importações de bens** estão, em regra, sujeitas a imposto e, de acordo com a legislação aduaneira, o imposto é devido pelas pessoas singulares ou coletivas que as realizam, independentemente do sujeito que as realiza (o que significa que podem ser realizadas por particulares) e do carácter das mesmas (quer sejam realizadas a título oneroso, ou não).

### **2.2.2. Âmbito de aplicação territorial**

Para efeitos de aplicação das regras do IVA há que determinar previamente o âmbito de aplicação do imposto em termos territoriais, o que passa, nomeadamente, por reter algumas noções acerca de certas realidades que, não pertencendo ao “*Território Fiscal*”, não deixam de com ele coabitar. Importa assim definir os conceitos de “*Território da União Europeia*”, de “*Território Aduaneiro*” e de “*Território Fiscal*”. Assim:

- O “*Território da União Europeia*” é constituído pelo território de cada Estado-Membro em conformidade com o artigo 227.º do Tratado CEE (que atualmente

---

<sup>41</sup> Este regime derogatório prevê a não tributação de aquisições intracomunitárias sempre que as mesmas não respeitem a: i) bens cuja transação, se efetuada no território dos Estados-Membros, estão isentas de imposto, bens em segunda mão, objetos de arte, coleção ou antiguidades, meios de transporte novos ou bens sujeitos a IEC, ii) quando realizadas por um sujeito passivo no âmbito da sua atividade de exploração agrícola, silvícola ou de pesca sujeita ao regime comum forfetário dos produtores agrícolas, por um sujeito passivo que realize entregas de bens ou prestações de serviços que não confirmem qualquer direito a dedução ou por pessoa coletiva não sujeito passivo, iii) no caso do valor total, líquido de imposto, das aquisições intracomunitárias, devido ou pago no EM de início da expedição ou transporte dos bens, não supere, no ano civil em curso ou no ano precedente, um limite fixado por cada EM (desde que não inferior a 10.000 euros ou ao seu contravalor em moeda nacional).

Pese embora a existência deste regime derogatório, os EM devem facultar aos destinatários deste regime a possibilidade de optarem pela aplicação do regime geral (opção que terá de ser mantida pelo período de 2 anos civis). Os limites adotados por cada EM, reportados à data de abril de 2017, constam no Anexo 1.

<sup>42</sup> De acordo com a alínea b) do n.º 2 do artigo 2.º da Diretiva IVA são considerados meios de transporte novos: i) veículos terrestres a motor, quando a entrega for efetuada no prazo de 6 meses após a primeira entrada em serviço ou o veículo tiver percorrido um máximo de 6000 quilómetros, ii) embarcações, quando a entrega for efetuada no prazo de 3 meses após a primeira entrada em serviço ou a embarcação tiver navegado um máximo de 100 horas e iii) aeronaves, quando a entrega for efetuada no prazo de 3 meses após a primeira entrada em serviço ou a aeronave tiver voado um máximo de 40 horas.

corresponde ao artigo 299.º com a entrada em vigor do Tratado de Amesterdão<sup>43</sup>).

- O “*Território Aduaneiro*” é constituído pelo território de todos os Estados-Membros da União Europeia, excluindo certos territórios de alguns deles e incluindo o território de certos “*Países Terceiros*”, no qual é aplicável, de forma geral e uniforme, a regulamentação aduaneira comunitária prevista no Código Aduaneiro da União (CAU).
- Como “*Território Fiscal*” considera-se todo o espaço territorial ao qual se aplica a Diretiva IVA.

Por sua vez, importa esclarecer que de acordo com o n.º 4 do artigo 5.º e artigo 6.º da Diretiva IVA:

- “*Países Terceiros*” considera-se qualquer Estado ou território não pertencente ao “*Território da União Europeia*”;
- “*Territórios Terceiros*” consideram-se certos territórios que, não obstante pertencerem aos Estados-Membros e pertencerem, ou não, ao “*Território Aduaneiro*”, não integram o “*Território Fiscal*”.

Em termos práticos, isto significa que as operações realizadas entre sujeitos passivos domiciliados em Portugal e estes países/territórios terceiros se qualificam como importações e/ou exportações e não como operações intracomunitárias.

Assim, de acordo com o n.º 1 do artigo 6.º da Diretiva IVA, são considerados como “*Territórios Terceiros*”, o Monte Atos, as Ilhas Canárias, os territórios franceses referidos no artigo 349.º e no n.º 1 do artigo 355.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia – TFUE (Guadalupe, Guiana Francesa, Martinica, Reunião, Saint-Barthélemy e Saint-Martin), as Ilhas Aland e as Ilhas Anglo-Normandas (Guernsey, Jersey e outras ilhas menores) que, embora pertencendo ao “*Território da UE*” e ao “*Território Aduaneiro*”, não integram o âmbito de aplicação da Diretiva IVA<sup>44</sup>. São também considerados

---

<sup>43</sup> O Tratado de Amesterdão foi assinado a 02.10.1997 pelos Ministros dos Negócios Estrangeiros dos (então) quinze EM da UE e entrou em vigor a 01.05.1999 depois de ratificado por todos os EM de acordo com as suas normas constitucionais.

<sup>44</sup> O que implica a não sujeição dos bens provenientes destes territórios a direitos aduaneiros mas a sua sujeição a IVA na importação.

“*Territórios Terceiros*”, ao abrigo do n.º 2 do artigo 6.º, a Ilha de Helgoland, o Território de Büsingen, Ceuta, Melilha, Livigno, Campione d’Italia e as águas italianas do Lago de Lugano, que, embora pertencentes ao “*Território da UE*”, não integram nem o “*Território Aduaneiro*” nem o âmbito de aplicação da Diretiva IVA<sup>45</sup>.

O artigo 7.º estabelece, por fim, que não obstante não pertencerem ao “*Território da UE*” mas tendo em conta as convenções e os tratados celebrados, respetivamente, com a França, com o Reino Unido e com Chipre, o Principado do Mónaco, a ilha de Man e as zonas de soberania do Reino Unido em Akrotiri e Dhekelia integram, quer o “*Território Aduaneiro*” quer o âmbito da aplicação da Diretiva IVA<sup>46</sup>. Isto significa que, em termos práticos, as operações realizadas entre sujeitos passivos portugueses e estes territórios se qualificam como operações intracomunitárias e não como importações e/ou exportações.

### **2.2.3. Sujeitos passivos**

De acordo com os artigos 9.º e 10.º da Diretiva IVA, “*entende-se por sujeito passivo qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade*”. Entendendo-se, relativamente a atividade económica “*qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas*”.

O conceito de atividade económica tem de ser interpretado com alguma amplitude pois a Diretiva estende o conceito de sujeito passivo, nomeadamente, a quem ocasionalmente proceda à entrega um meio de transporte novo que seja expedido ou transportado para fora de território de um Estado-Membro mas no território da Comunidade (n.º 2 do artigo 9.º) ou às pessoas coletivas de direito público, quando praticam qualquer atividade não decorrente do exercício de poderes de autoridade, ou, ainda que no exercício de tais poderes, a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções significativas da concorrência (artigo 13.º).

---

<sup>45</sup> O que implica a sujeição dos bens provenientes destes territórios tanto a direitos aduaneiros como a IVA na importação.

<sup>46</sup> O que implica a não sujeição dos bens provenientes destes territórios nem a direitos aduaneiros nem a IVA na importação.

#### **2.2.4. Operações tributáveis**

Como já referido no ponto 2.2.1 estão sujeitas a IVA, regra geral, as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso, bem como as aquisições intracomunitárias e as importações de bens.

A Diretiva IVA, no seu n.º 1 do artigo 14.º, determina que as **entregas de bens** correspondem à “*transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário*”. Por se tratar de uma definição extremamente ampla, o conceito de “*entrega de bens*” foi alargado considerando-se também: i) a transmissão da propriedade de um bem, mediante pagamento de uma indemnização, por ordem ou em nome de uma autoridade pública ou por força da lei; ii) a entrega material de um bem nos termos de um contrato de locação por um período determinado de tempo ou a sua venda a prestações e que estipule que, em circunstâncias normais, a propriedade é transmitida, o mais tardar, no momento do pagamento da última prestação e iii) a transmissão de um bem decorrente de um contrato de comissão de compra ou de venda (quando o comissário atua em seu nome mas por conta do comitente).

Nos termos do seu artigo 15.º a Diretiva equiparou a bens corpóreos a eletricidade, o gás, o calor ou o frio e similares. No mesmo sentido, equiparou a entrega de bens a título oneroso e, conseqüentemente, sujeitos a tributação as operações plasmadas nos artigos 16.º e n.º 1 do artigo 17.º, a saber: i) a afetação, por um sujeito passivo, de bens da sua empresa para o seu uso, do seu pessoal ou para quaisquer fins alheios à sua empresa (autoconsumos externos), ou simplesmente a sua transmissão gratuita<sup>47</sup>, quando tenha havido dedução total ou parcial do IVA aquando da aquisição e ii) a transferência realizada por um sujeito passivo ou por sua conta, para os fins da sua empresa, de um bem móvel corpóreo da sua empresa para fora do território do EM onde esse bem se encontra mas dentro da Comunidade<sup>48</sup>.

Relativamente às **prestações de serviços**, o n.º 1 do artigo 24.º da Diretiva IVA determina tratar-se de “*qualquer operação que não constitua uma entrega de bens*”, o que podemos concluir que se trata de uma operação com carácter residual que transcende o seu significado

---

<sup>47</sup> A afetação de bens para os fins da atividade económica usados como amostras ou como ofertas de pequeno valor não devem, contudo, ser entendidas como entregas de bens a título oneroso.

<sup>48</sup> Não são, contudo, consideradas como transferência para outro EM a expedição ou o transporte de bens nas situações referidas no n.º 2 do artigo 17.º da Diretiva IVA.

jurídico. Há semelhança com o ocorrido relativamente às entregas de bens, também no quadro das prestações de serviços, a Diretiva IVA identifica certas operações que podem originar dúvidas quanto à sua qualificação.

Neste sentido, o artigo 25.º, estabelece que o conceito de prestações de serviços abrange: i) a cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título; ii) a obrigação de não fazer ou de tolerar um ato ou uma situação e iii) a realização de um serviço por ordem ou em nome de uma autoridade pública ou por determinação legal.

Por seu turno, o artigo 26.º estabelece que devem assimilar-se a prestações de serviços a título oneroso, quer a utilização de bens de uma empresa que conferiram o direito à dedução total ou parcial do imposto, quer os serviços prestados gratuitamente pelo sujeito passivo, quando essa utilização e a prestação desses serviços tenham em vista fins particulares do próprio sujeito passivo ou do seu pessoal, ou quaisquer fins alheios à própria empresa (autoconsumos externos).

No que diz respeito às **aquisições intracomunitárias de bens** o artigo 20.º da Diretiva IVA estabelece que “*entende-se por «aquisição intracomunitária de bens» a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte do bem*”. Por seu turno, de acordo com o seu artigo 21.º, deve equiparar-se a aquisição intracomunitária de bens realizada a título oneroso, a afetação por um sujeito passivo, aos fins da sua empresa, de bens expedidos ou transportados, por si ou por sua conta, a partir de outro Estado-Membro no qual os bens tenham sido produzidos, extraídos, transformados, comprados, adquiridos ou importados, no âmbito da sua empresa nesse outro Estado-Membro.

Aos Estados-Membros compete, nos termos do artigo 23.º, tomar as medidas necessárias para garantir que sejam qualificadas como aquisições intracomunitárias de bens as operações que, caso tivessem sido efetuadas no interior do seu território por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, seriam de qualificar como entregas de bens.

Relativamente às **importações de bens**, o artigo 30.º da Diretiva IVA estatui tratar-se da introdução de bens na Comunidade que não se encontrem em livre prática ou, caso se encontrem em livre prática, que sejam provenientes de um território terceiro que faça parte

do território aduaneiro da Comunidade<sup>49</sup>.

### **2.2.5. Lugar das operações tributáveis**

O tema do lugar das operações tributáveis é tratado no Título V da Diretiva IVA (artigos 31.º a 61.º) e as regras variam em função da qualificação de cada operação.

Relativamente às **entregas de bens** que não sejam expedidos nem transportados, determina o artigo 31.º que releva o lugar onde se situam os bens no momento da entrega. No caso de haver expedição ou transporte, releva o lugar onde os bens se situam aquando do início da expedição ou do transporte, conforme o artigo 32.º. Contudo, no caso da entrega de bens em que a expedição ou transporte tenha início num território/país terceiro, deve entender-se que o lugar da entrega, ou de possíveis posteriores entregas, realizadas pelo importador apontado como devedor do imposto, se situa no EM de importação desses bens.

No entanto, sob pena de poderem existir algumas distorções da concorrência, a Diretiva IVA prevê exceções à regra estabelecida no artigo 32.º. De facto, como já foi referido, os particulares e os organismos isentos podem adquirir bens em EM diferentes do da sua residência, sujeitando-se ao IVA aplicável no EM onde se encontra o vendedor, o que poderá levar a que estes, por via da aplicação do “*princípio da tributação no país de origem*”, optem por adquirir os bens nos EM onde a taxa de imposto seja mais baixa.

Para acautelar esse tipo de situações, o artigo 33.º estabeleceu uma derrogação à referida regra do lugar do início da expedição ou do transporte (sobretudo para aí contemplar as transações que configurem “*vendas à distância*”<sup>50</sup>) ao considerar no seu n.º 1 que o lugar

---

<sup>49</sup> A introdução em livre prática é uma noção atualmente definida no artigo 29.º do TFUE, nos termos do qual se consideram em livre prática num EM “*os produtos provenientes de países terceiros em relação aos quais se tenham cumprido as formalidades de importação e cobrado os direitos aduaneiros ou encargos de efeito equivalente exigíveis nesse EM, e que não tenham beneficiado de draubaque total ou parcial desses direitos ou encargos*”. Em termos práticos tal significa que uma mercadoria foi introduzida em livre prática quando cumpriu todas as formalidades aduaneiras necessárias à sua introdução no mercado interno da UE, ou seja, a importação dá-se quando as mercadorias cruzam a fronteira da Comunidade e, através do desembaraço alfandegário, ficam aptas a ser comercializadas no espaço da Comunidade.

<sup>50</sup> Integram vendas à distância as operações em que os fornecedores vendem bens a particulares ou a clientes estabelecidos noutra EM que não submetem o IVA às suas aquisições intracomunitárias de bens. As encomendas são efetuadas por via postal, por telecompras, pela *internet* ou por outras formas que envolvam a expedição ou o transporte para clientes situados noutra EM e o transporte dos bens com destino aos seus adquirentes é tratado pelos fornecedores.

de entrega de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta, a partir de um EM que não seja o de chegada da expedição ou do transporte, seja o lugar onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente, desde que se cumpram as seguintes condições: i) que o adquirente seja um sujeito passivo ou uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo (e cujas aquisições intracomunitárias de bens não estejam sujeitas a IVA por força da derrogação do n.º 1 do artigo 3.º)<sup>51</sup> ou qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo e ii) que os bens entregues não sejam meios de transporte novos nem bens montados ou instalados pelo fornecedor ou por sua conta. Já o n.º 2 do mesmo artigo determina que os bens entregues, expedidos ou transportados a partir de um território/país terceiro e importados pelo fornecedor para um EM que não o de chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente consideram-se expedidos ou transportados a partir do EM da importação.

A derrogação à regra geral prevista no artigo 33.º pode, no entanto, sofrer as restrições constantes do artigo 34.º (com a consequente aplicação da regra do lugar do início da expedição ou do transporte). As condições a serem verificadas são: i) quando os bens entregues não sejam produtos sujeitos a IEC e ii) quando o montante global das entregas de bens, líquido do imposto, efetuadas pelo vendedor com destino ao mesmo EM de chegada, durante o ano civil em curso ou no anterior, não haja excedido 100.000 euros<sup>52</sup> (ou o seu contravalor em moeda nacional)<sup>53</sup>.

A Diretiva estabelece ainda no seu artigo 35.º que, tanto a derrogação à referida regra do lugar do início da expedição ou do transporte como as restrições à mesma, não se aplicam às entregas de bens em segunda mão, às entregas de objetos de arte e de coleção ou de antiguidade, nem às entregas de meios de transporte em segunda mão, uma vez que, nestes

---

<sup>51</sup> Ver nota de rodapé n.º 41 – ii) no ponto objeto e âmbito de aplicação da Diretiva IVA.

<sup>52</sup> Este limite pode ser reduzido para 35.000 euros se, por razões que se prendem com o combate às distorções de concorrência, tenha sido este o valor fixado pelo EM de chegada (*cf.* n.º 2 do artigo 34.º). Os limites adotados por cada EM, reportados à data de abril de 2017, constam no Anexo 1.

<sup>53</sup> Estas restrições à própria derrogação da regra geral podem não ocorrer, na medida em que os EM onde se encontram os bens no início da expedição ou transporte podem conceder aos sujeitos passivos que efetuem entregas de bens no quadro das “*vendas à distância*” (que não tenham excedido os montantes indicados) o direito a optar pela sujeição ao imposto no lugar onde termina a expedição ou o transporte (*cf.* n.º 4 do artigo 34.º). Caso o vendedor exerça esta opção (que terá de ser mantida durante dois anos) deve registar-se no EM de chegada dos bens para efeitos de IVA e faturar a venda com imposto à taxa nele vigente.

domínios, a sujeição ao IVA rege-se por regimes especiais.

Existem ainda outras situações que, pela sua especificidade, merecem um tratamento próprio. De entre elas temos: i) a entrega de bens que após o seu transporte tenham sido objeto de instalação ou montagem (com ou sem ensaio de funcionamento) pelo fornecedor ou por sua conta, em que se considera como lugar de entrega o lugar onde esses trabalhos foram executados (artigo 36.º); ii) a entrega de bens a bordo de uma embarcação, aeronave ou comboio, durante a parte de um transporte intracomunitário de passageiros, em que o lugar da entrega é o lugar de partida desse transporte (artigo 37.º); iii) o fornecimento de gás através de uma rede de gás natural (situada no território da UE ou de qualquer rede a ela ligada), de eletricidade ou de calor ou de frio por rede de aquecimento ou arrefecimento, em se considera o lugar da entrega como sendo o lugar do consumo efetivo desses bens, sendo que, quando os mesmos sejam fornecidos a um sujeito passivo revendedor<sup>54</sup>, o lugar da entrega deverá coincidir com o lugar onde este tem a sede da sua atividade económica, ou o seu estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens, ou então, na falta deste e daquela, o lugar do seu domicílio ou residência habitual (artigos 38.º e 39.º).

No que diz respeito ao lugar das **aquisições intracomunitárias de bens** o artigo 40.º da Diretiva IVA esclarece que se trata do “*lugar onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente*”. Sem prejuízo desta regra considera-se, contudo, que o lugar onde termina a expedição ou transporte dos mesmos com destino ao adquirente “*se situa no território do Estado-Membro que atribui o número de identificação IVA ao abrigo do qual o adquirente efetuou essa aquisição*”, conforme dispõe o artigo 41.º. Assim, embora na maioria dos casos os bens sejam transportados para o EM de registo, na eventualidade de estes serem transportados para outro EM que não o de registo, a tributação deverá ocorrer nesse outro Estado pelo que, caso o adquirente não prove que a aquisição intracomunitária foi tributada no EM de chegada, verá essa aquisição sujeitar-se a tributação no EM de registo<sup>55</sup>.

Em suma, no quadro das aquisições intracomunitárias de bens a regra geral, ainda que com

---

<sup>54</sup> Entende-se por sujeito passivo revendedor o sujeito passivo cuja atividade principal em matéria de compra de gás, de eletricidade ou de calor ou de frio é a revenda desses produtos e cujo consumo próprio dos mesmos seja insignificante (*cf.* n.º 2 do artigo 38.º).

<sup>55</sup> Em todo o caso, na eventualidade da aquisição ter sido já tributada neste Estado, e posteriormente vier a ser sujeita a imposto no EM de chegada, poderá proceder-se à correspondente redução no EM de registo.

exceções, estabelece dois princípios em função da qualidade dos intervenientes: no caso dos bens se destinarem a consumidores finais deve aplicar-se o “*princípio da tributação no país de origem*”<sup>56</sup>; no caso da transação se processar entre sujeitos passivos deve aplicar-se o “*princípio da tributação no país de destino*” de forma que o adquirente possa exercer o direito à dedução no território onde a transação foi tributada e onde se encontra estabelecido.

Do novo quadro normativo da Diretiva IVA, fruto das alterações introduzidas pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro<sup>57</sup>, podem ser retirados dois regimes-regra relativamente ao lugar das **prestações de serviços**, respetivamente nos artigos 44.º e 45.º. São elas:

- 1) No caso de um sujeito passivo prestar um serviço a outro sujeito passivo que atue nessa qualidade (prestações de serviços B2B – *Business to Business*) releva o lugar onde este último tem a sede da sua atividade económica. Contudo, na eventualidade do serviço ser prestado a um estabelecimento estável do mesmo sujeito passivo, situado em lugar distinto da sua sede, entende-se como lugar relevante aquele onde o estabelecimento estável se situa ou, na eventualidade da falta deste ou da sede, releva o lugar onde o sujeito passivo destinatário do serviço tem domicílio ou residência habitual<sup>58</sup>;
- 2) No caso de um sujeito passivo prestar um serviço a uma pessoa que não seja sujeito passivo (prestações de serviços B2C – *Business to Consumer*) continua a vigorar a regra que considera relevante o lugar onde o prestador tem sedeada a sua atividade económica ou onde dispõe de um estabelecimento estável a partir do qual são prestados os serviços, ou, na falta deste ou daquela, o lugar onde tem o seu domicílio ou residência habitual.

---

<sup>56</sup> Com exceção das aquisições de meios de transporte novos (sempre tributados no EM do destino) e das “*vendas à distância*” quando excedam os montantes estabelecidos pelo EM do destino.

<sup>57</sup> Esta Diretiva alterou a Diretiva IVA ao consagrar, no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços, um regime a ser implementado de forma faseada ao longo de vários anos e adotando soluções completamente distintas das que vigoraram até essa data. A grande maioria das novas regras sobre localização das prestações entrou em vigor a 01.01.2010. Contudo, houve regras que entraram em vigor a 01.01.2011, outras a 01.01.2013 e ainda outras a partir de 01.01.2015, como iremos ver mais à frente.

<sup>58</sup> Esta regra de localização altera radicalmente a solução em vigor até 31.12.2009 que preconizava que o lugar da prestação de serviços era o lugar onde o prestador (e não o adquirente) tivesse a sede, estabelecimento estável, ou domicílio da sua atividade económica.

A Diretiva 2008/8/CE aditou à Diretiva IVA o artigo 59.º-A para consagrar aos EM a possibilidade destes derogarem estes dois regimes-regra “*a fim de evitar casos de dupla tributação, de não tributação ou de distorções de concorrência*”. Com este instrumento, os EM podem estabelecer, no caso de se verificar que o lugar das prestações de serviços se venha a situar fora da Comunidade com a aplicação destes regimes, que tais prestações de serviços se considerem como situadas no seu território se a utilização e a exploração efetivas desses serviços aí se situarem. Em sentido inverso, os EM podem considerar prestações de serviços localizadas fora da Comunidade, caso verifiquem que o lugar das prestações de serviços se venha a situar no seu território com a aplicação destas regras mas em que a utilização e a exploração efetivas dos serviços ocorrem fora da Comunidade.

A par destes regimes-regra, existem outros que em função do seu objeto são mais específicos<sup>59</sup>. Assim, os lugares relevantes para as seguintes prestações de serviços são:

- Serviços B2C efetuados por intermediários agindo em nome e por conta de outrem, considera-se “*o lugar onde, nos termos da presente diretiva, se efetua a prestação da operação principal*”;
- Serviços B2B e B2C relacionados com bens imóveis<sup>60</sup> considera-se o lugar onde está situado o bem imóvel;
- Serviços B2B e B2C relacionados com serviços de transporte de passageiros considera-se “*o local onde se efetua o transporte em função das distâncias percorridas*”;
- Serviços B2C referentes ao transporte de bens (com exceção do transporte intracomunitário de bens<sup>61</sup>) considera-se o local onde se efetua o transporte proporcionalmente às distâncias percorridas e, no caso do transporte intracomunitário de bens, considera-se o lugar de partida do transporte;

---

<sup>59</sup> Estas disposições específicas encontram-se na Secção 3 do Capítulo 3 da Diretiva IVA (artigos 46.º a 59.º-A).

<sup>60</sup> Os serviços relacionados com bens imóveis incluem os serviços prestados por peritos e agentes imobiliários, a prestação de serviços de alojamento no sector hoteleiro ou em sectores com funções análogas (como campos de férias ou terrenos destinados a campismo), a concessão de direitos de utilização de bens imóveis e os serviços de preparação e de coordenação de obras em imóveis, tais como os serviços prestados por arquitetos e por empresas de fiscalização de obras.

<sup>61</sup> Entende-se por transporte intracomunitário de bens, nos termos do artigo 51.º, “*o transporte de bens cujos lugares de partida e chegada se situem no território de dois Estados-Membros diferentes*”.

- Serviços B2B e B2C referentes a atividades culturais, artísticas, científicas, educativas, desportivas, de entretenimento ou eventos similares (como feiras e exposições) incluindo as prestações de serviços dos organizadores dessas atividades e serviços acessórios relacionados com as mesmas, considerava-se o lugar onde essas atividades eram materialmente executadas. Contudo, esta exceção à regra passou a ser menos limitada desde de 1 de janeiro de 2011, na medida em que se aplica apenas aos serviços B2C, já que quanto aos serviços B2B, esta exceção é aplicável apenas quando respeitem ao acesso ou a serviços acessórios relacionados com o acesso a esse tipo de manifestações<sup>62</sup>;
- Serviços B2C relacionados com atividades acessórias de transporte (tais como carga, descarga, manutenção e atividades similares) e peritagens e trabalhos relativos a bens móveis corpóreos considera-se o lugar onde esses serviços forem materialmente executados;
- Serviços B2B e B2C relacionados com serviços de restauração e *catering* considera-se o lugar onde esses serviços são materialmente executados, salvo quando os mesmos sejam executados a bordo de embarcações, aeronaves ou comboios durante a parte de um transporte de passageiros efetuada no território da Comunidade<sup>63</sup>, caso em que o lugar relevante é o ponto de partida do transporte de passageiros.
- Serviços B2B e B2C relacionados com a locação de curta duração de um meio de transporte<sup>64</sup> considera-se o local onde o meio de transporte é efetivamente colocado à disposição do destinatário. A partir 1 de janeiro de 2013, entraram em vigor novas regras para a locação de meios de transporte (exceto para a locação de curta duração) quando o destinatário não seja um sujeito passivo (B2C), passando a ser localizada, em geral, no local de residência dos destinatários dos serviços ou, se forem embarcações de recreio, no lugar em que estas forem colocadas à disposição

---

<sup>62</sup> A entrada em vigor da atual redação dos artigos 53.º e 54.º da Diretiva IVA – 01.01.2011 – foi dada pelo artigo 3.º da Diretiva 2008/8/CE.

<sup>63</sup> Entende-se por parte de um transporte de passageiros efetuada no território da Comunidade, nos termos do n.º 2 do artigo 51.º, “*a parte de um transporte efetuada sem escala fora da Comunidade, entre o lugar de partida e o lugar de chegada do transporte de passageiros*”.

<sup>64</sup> Entende-se como curta duração de um meio de transporte, nos termos do n.º 3 do artigo 56.º, “*a posse ou utilização contínua do meio de transporte durante um período não superior a trinta dias e, tratando-se de embarcações, durante um período não superior a noventa dias*”.

se o mesmo coincidir com o lugar em que o locador está estabelecido<sup>65</sup>;

- Serviços B2C de telecomunicações, radiodifusão, televisão e serviços prestados por via eletrónica considera-se, a partir de 1 de janeiro de 2015, o local onde os adquirentes estejam estabelecidos ou tenham o seu domicílio ou residência habitual<sup>66</sup>;
- Serviços B2C cujos adquirentes estejam estabelecidos fora da Comunidade considera-se o lugar onde essas mesmas pessoas se encontram estabelecidas, domiciliadas ou têm residência habitual, sendo que também neste tipo de prestações de serviços os Estados-Membros podem, pelos mesmos motivos, aplicar a derrogação referida anteriormente<sup>67</sup>.

Quanto ao lugar das **importações de bens** (aquisição de bens que tenham como origem um país ou um território terceiro) será, em conformidade com o artigo 60.º, o “*Estado-Membro em cujo território se encontra o bem no momento em que é introduzido na Comunidade*”.

### **2.2.6. Facto gerador e exigibilidade do imposto**

O artigo 62.º da Diretiva IVA distingue os conceitos de “*facto gerador do imposto*” e de “*exigibilidade do imposto*”, ao estatuir que, enquanto o primeiro, representa o facto cuja verificação preenche as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto (originando desta forma a relação jurídica de IVA e, por conseguinte, os múltiplos poderes e deveres em

---

<sup>65</sup> A entrada em vigor da atual redação do n.º 2 do artigo 56.º da Diretiva IVA – 01.01.2013 – foi dada pelo artigo 4.º da Diretiva 2008/8/CE.

<sup>66</sup> A entrada em vigor da atual redação do artigo 58.º da Diretiva IVA – 01.01.2015 – foi dada pelo artigo 5.º da Diretiva 2008/8/CE. Também a partir desta data o sistema de “*balcão eletrónico único*”, para cumprimento de obrigações declarativas e de pagamento generalizou-se a operadores da UE não registados no EM da localização da operação.

<sup>67</sup> A listagem destes serviços estão no artigo 59.º da Diretiva IVA e são: a) cessões e concessões de direitos de autor, de patentes, de licenças, de marcas industriais e comerciais e de outros direitos similares; b) prestações de serviços de publicidade; c) prestações de serviços de consultores, engenheiros, gabinetes de estudo, advogados, peritos contabilistas e outras prestações similares e, bem assim, tratamento de dados e fornecimento de informações; d) obrigações de não exercer, total ou parcialmente, uma atividade profissional ou um dos direitos referidos anteriormente; e) operações bancárias, financeiras e de seguros, incluindo as de resseguro (com exceção do aluguer de cofres-fortes); f) colocação de pessoal à disposição; g) locação de bens móveis corpóreos (com exceção de todos os meios de transporte) e h) o acesso a uma rede de gás natural situada no território da Comunidade ou a qualquer rede a ela ligada, à rede de eletricidade ou às redes de aquecimento ou de arrefecimento, bem como prestações de serviços de transporte ou distribuição através dessas redes, e prestação de outros serviços diretamente relacionados.

que a mesma se desdobra) a exigibilidade consiste no direito que a autoridade tributária tem de poder fazer valer, a partir de certo momento, o pagamento do imposto. No fundo, são dois aspetos relacionados com o nascimento da obrigação tributária que respondem à questão de saber quando é que o imposto é devido e se torna exigível por parte do Estado.

Como regra geral a Diretiva determina, no seu artigo 63.º, que *“o facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a **entrega de bens** ou a **prestação de serviços**”*. A Diretiva determina, igualmente, algumas especificidades e derrogações à regra geral nos artigos 65.º a 67.º.

Em conformidade com os artigos 68.º e 69.º, relativamente às **aquisições intracomunitárias de bens** *“o facto gerador do imposto ocorre no momento em que é efetuada”* e torna-se exigível *“no momento da emissão da fatura, ou, se não tiver sido emitida nenhuma fatura até essa data, no termo do prazo”* estipulado. Este prazo consta no artigo 222.º<sup>68</sup> da Diretiva que dita que a fatura deve ser emitida, *“o mais tardar até ao décimo quinto dia do mês seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador do imposto”*.

Nas **importações** de bens e, de acordo com o artigo 70.º, *“o facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a importação de bens”*, desde que os mesmos não se encontrem ao abrigo de um qualquer regime especial. Porém, ao abrigo do artigo 71.º, se os bens importados estiverem sujeitos a direitos aduaneiros, ou outros encargos decorrentes de políticas comuns em vigor na UE, o facto gerador e a exigibilidade do imposto ocorrem no momento em que ocorrer o facto gerador e a exigibilidade desses mesmos direitos aduaneiros ou encargos.

### **2.2.7. Valor tributável**

Nas **entregas de bens** e nas **prestações de serviços** o valor tributável, tal como resulta da análise ao artigo 73.º da Diretiva, compreende tudo o que constitui a contraprestação entregue ou a entregar pelo adquirente, destinatário ou por um terceiro ao fornecedor ou ao prestador, nela se incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço da operação efetuada. No entanto, perante os contornos de certas operações tributáveis, nem

---

<sup>68</sup> A atual redação dos artigos 69.º e 222.º da Diretiva IVA foi dada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13.07, que promoveu alterações no que respeita às regras em matéria de faturação. Publicada no JO n.º L 189, de 22.07.2010 (<http://data.europa.eu/eli/dir/2010/45/oj>).

sempre é possível determinar o valor tributável desta forma, pelo que os artigos 74.º a 77.º identificam outras soluções para estas situações especiais<sup>69</sup>.

Ao abrigo dos artigos 78.º e 79.º, o valor tributável deve compreender, em regra, os impostos (com exceção do próprio IVA), os direitos aduaneiros, as taxas e demais encargos, bem como as despesas acessórias como comissões, embalagens, transportes e seguros. Porém, do valor tributável devem excluir-se eventuais reduções de preço resultantes de descontos por pagamento antecipado, abatimentos e bónus concedidos ao adquirente ou ao destinatário no momento em que a operação se realiza e quantias recebidas pelo sujeito passivo do seu cliente, a título de reembolso das despesas realizadas em nome e por conta deste último, e que sejam registadas na sua contabilidade em contas de passagem (artigos 78.º e 79.º).

Quanto às **aquisições intracomunitárias de bens**, e em conformidade com o artigo 83.º, a determinação do valor tributável segue o regime aplicável às entregas de bens efetuadas dentro do território de cada Estado-Membro. Quanto às operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens o artigo 84.º estabelece que *“o valor tributável é constituído pelo preço de compra dos bens ou de bens similares ou, na falta de preço de compra, pelo preço de custo, determinados no momento em que tais operações se realizam”*<sup>70</sup>.

No que diz respeito às **importações de bens**, o artigo 85.º estatui que o valor tributável é constituído *“pelo valor definido para efeitos aduaneiros pelas disposições comunitárias em vigor”*. Em conformidade com os artigos 86.º e 87.º, caso não estejam já compreendidos no valor aduaneiro, devem ser incluídos no valor tributável dos bens importados: os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos devidos fora do EM de importação bem como os que são devidos em resultado da importação (com exceção do próprio IVA) e as despesas acessórias como comissões, embalagens, transportes e seguros (até ao primeiro lugar de destino dos bens no território do EM de importação) bem como as despesas decorrentes do

---

<sup>69</sup> Incluem-se nestas situações: i) operações assimiladas a entregas de bens efetuadas a título oneroso (afetações ou desafetações); ii) operações assimiladas a prestações de serviços efetuadas a título oneroso (serviços efetuados a título gratuito); iii) entregas de bens que consistam na transferência de bens destinadas a outro EM e iv) prestações de serviços efetuadas por um sujeito passivo para fins da sua empresa.

<sup>70</sup> No caso da aquisição intracomunitária de bens sujeitos a IEC estes devem ser incluídos no valor tributável. No entanto, caso o adquirente (após efetuar essa aquisição) venha a ser reembolsado desses impostos pagos no Estado-Membro de partida da expedição ou do transporte desses bens, o valor tributável é reduzido até ao limite desse montante no Estado-Membro em cujo território é efetuada a aquisição.

transporte para outro lugar de destino no território da UE (se este lugar for conhecido no momento em que ocorre o facto gerador do imposto). Do valor tributável das importações devem ser excluídas as reduções de preço resultantes de desconto por pagamento antecipado e os abatimentos e bónus concedidos ao adquirente e obtidos no momento em que se efetua a importação.

### **2.2.8. Taxas**

A taxa aplicável às operações tributáveis é a taxa que vigora no momento em que ocorre o facto gerador, tal como preceitua o artigo 93.º da Diretiva. No Capítulo 2 do Título VII da Diretiva IVA, dedicado à estrutura e níveis de taxas e compreendido nos artigos 96.º a 105.º, é estatuído que os Estados-Membros aplicam uma taxa normal por si fixada sobre o valor tributável, sendo esta idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços e que não pode ser inferior a 15%<sup>71</sup>. Para além da taxa normal, os Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas, de valor igual ou superior a 5% às entregas de bens e prestações de serviços constantes no Anexo III da Diretiva IVA<sup>72</sup>.

Em derrogação a esta estrutura de taxas, a Diretiva IVA estabelece disposições específicas aplicáveis a determinados Estados-Membros (ou mesmo a determinados espaços dentro de alguns destes). A este propósito é de referir que a Diretiva IVA, no seu artigo 105.º, concede a Portugal a faculdade de aplicar às portagens nas pontes da zona de Lisboa uma das duas taxas reduzidas e para as operações efetuadas nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira (bem como às importações efetuadas diretamente nestas regiões) a possibilidade de serem aplicadas taxas inferiores face às do território continental.

A existência de regras gerais quanto às taxas mínimas, normais ou reduzidas tem permitido que os Estados-Membros desfrutem de uma apreciável autonomia quanto à sua fixação o que origina grandes discrepâncias no que diz respeito às taxas adotadas nos diferentes Estados-Membros. No início de 2017 tanto tínhamos, por exemplo, o Luxemburgo a praticar

---

<sup>71</sup> Este valor mínimo para a taxa normal foi inicialmente fixado em 15% até 31.12.1996 pela Diretiva 92/77/CEE do Conselho, de 19.10. Com a aprovação das Diretivas do Conselho 96/95/CE de 20.12, 1999/49/CE de 25.05, 2001/4/CE de 19.01, 2005/92/CE de 12.12 e 2010/88/UE de 07.12, esse prazo foi sucessivamente adiado até 31 de dezembro de 1998, 2000, 2005, 2010 e 2015, respetivamente.

<sup>72</sup> Com a aprovação da Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12.02, deixou de ser possível a aplicação das taxas reduzidas aos serviços prestados por via eletrónica.

uma taxa normal de 17%, como a Hungria em que a mesma taxa atinge os 27%, ou mesmo a Dinamarca com uma única taxa de 25%<sup>73</sup>. Este cenário é, portanto, bem representativo do longo caminho que ainda há a percorrer com vista a atingir-se uma maior harmonização do sistema comum do imposto.

### **2.2.9. Isenções**

As isenções são consideradas uma exceção às regras de tributação e traduzem-se na não liquidação do imposto e, conseqüentemente, na não entrega do mesmo. No entanto, embora as isenções assumam um caráter excepcional, não deixam de representar uma realidade importante na lógica do sistema comum do IVA tal como este está estruturado<sup>74</sup>.

No âmbito do IVA existem dois grandes tipos de isenções com características e efeitos substancialmente diferentes: as isenções simples, incompletas ou sem direito à dedução e as isenções completas ou com direito à dedução. É ao nível da dedutibilidade do IVA suportado que estes dois tipos de isenções se revelam distintos. De facto, enquanto as isenções simples traduzem-se na não liquidação de imposto nas operações ativas (nas vendas realizadas ou nos serviços prestados pelo sujeito passivo) e na impossibilidade de dedução do imposto suportado nas operações passivas (nos bens adquiridos ou nos serviços prestados ao sujeito passivo), as isenções completas também se traduzem na não liquidação do imposto nas operações ativas realizadas pelos sujeitos passivos, conferindo-lhes, no entanto, o direito à dedução do imposto suportado a montante, o que faz com que a carga fiscal incidente nos estádios anteriores seja totalmente anulada. À luz da Diretiva IVA os Estados-Membros deverão, assim, impor as condições e as regras práticas da aplicação das isenções, para que, tal como defendido pelo artigo 131.º, assegurem a correta aplicação das isenções e evitem qualquer possível fraude, evasão ou abuso.

Nas **operações internas** (efetuadas dentro do território de cada EM) as isenções orientam-se não apenas por interesses de ordem operacional ou de simplificação administrativa mas também numa ótica de proteção do interesse geral da sociedade. Assim, o artigo 132.º estatui que devem estar isentas de imposto, não conferindo direito à dedução, as prestações de

---

<sup>73</sup> As taxas do IVA em vigor a 01.01.2017 nos diferentes EM da União Europeia constam no Anexo 2.

<sup>74</sup> Tal como sublinhado por Palma (2014) o conteúdo das isenções não pode ser livremente alterado pelos Estados-Membros dado que estão em causa conceitos autónomos de Direito da UE, excepcionando-se o caso de o Conselho o permitir.

serviços e as entregas de bens estreitamente relacionadas com a área da saúde, assistência social, educação, cultura, desporto e outras, sendo que boa parte das prestações de serviços relacionadas com estas áreas só beneficiam da isenção se praticadas por entidades de direito público (que terão de cumprir as condições referidas no artigo 133.º). Para além destas isenções de interesse geral, existem outras, de interesse específico<sup>75</sup>, que estão associadas a determinadas atividades (v.g., seguradora, bancária, financeira ou imobiliária) e que, ao abrigo do artigo 135.º, devem estar isentas e, em regra, sem direito à dedução do imposto.

Relativamente às isenções relacionadas com as **operações intracomunitárias**, ao abrigo do “*princípio de tributação do país de destino*”, vigora a regra segundo a qual são tributadas as correspondentes aquisições de bens no EM da chegada<sup>76</sup>. Contrariamente, e ao abrigo do artigo 138.º, devem estar isentas com direito à dedução “*as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efetuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens*”. No caso concreto de Portugal merece particular alusão o artigo 142.º, que estatui a isenção pelos EM aos serviços de transporte intracomunitário de bens com destino às ilhas das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira ou delas provenientes, bem como os serviços de transporte entre as referidas ilhas.

Relativamente às **transações internacionais**, a regra geral dita que os EM isentam as entregas de bens expedidos ou transportados para fora da UE (exportações) – funcionando como uma isenção completa – enquanto sujeitam a imposto os bens nela introduzidos (importações)<sup>77</sup>. De acordo com os artigos 146.º e 148.º são também concedidas isenções a certas entregas de bens e prestações de serviços (sobretudo relacionadas com transportes internacionais) e, ao abrigo do artigo 149.º, é dado a Portugal a possibilidade de “*assimilar a transporte internacional os transportes marítimos e aéreos entre as ilhas que compõem as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira e entre estas e o Continente*”.

---

<sup>75</sup> Estas isenções decorrem da natureza das operações e não das entidades que as realizam.

<sup>76</sup> Constitui, no entanto, uma derrogação importante a esta regra, nos termos da alínea a) do artigo 140.º da Diretiva IVA, “*as aquisições intracomunitárias de bens cuja entrega pelos sujeitos passivos esteja, em qualquer caso, isenta no respetivo território*”.

<sup>77</sup> De realçar que o artigo 143.º adota para as isenções na importação o mesmo regime das aquisições intracomunitárias consagrado no artigo 140.º.

### **2.2.10. Deduções**

De forma clara e inequívoca, o artigo 167.º da Diretiva IVA refere que “*o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível*”<sup>78</sup>. Trata-se de um direito dado ao sujeito passivo, neste caso, para que sobre o IVA de que é devedor no EM onde realiza operações tributáveis e/ou operações isentas que conferem direito à dedução, possa deduzir o imposto que tenha suportado na aquisição de bens e/ou serviços, desde que essas aquisições contribuam para a realização daquelas operações. De forma mais simples: consiste no direito dado ao sujeito passivo de subtrair, ao IVA liquidado nas suas operações ativas, o IVA devido ou pago nas suas operações passivas, desde que este tenha incidido sobre bens ou serviços diretamente relacionados com as operações que deram lugar àquele.

O direito à dedução é um elemento importante no sistema comum do IVA, na medida que o seu exercício confere a este imposto uma neutralidade que o distingue dos outros impostos (neutralidade esta que potencia a competitividade aos agentes económicos e garante uma maior igualdade entre eles quando atuam no mercado) pelo que impedir ou limitar o seu exercício, é desvirtuar a essência do mecanismo deste imposto. Assim, em conformidade com o artigo 168.º, o sujeito passivo tem direito a deduzir o IVA por si pago ou devido pelos *inputs* que hajam contribuído para a realização das suas operações ativas e quando os mesmos se reportem a: i) aquisições de bens e prestações serviços (ou operações assimiladas) fornecidas por outro sujeito passivo; ii) aquisições intracomunitárias de bens (ou operações assimiladas) e/ou iii) importações de bens.

Já no domínio das operações ativas que conferem o direito à dedução temos à luz do artigo 169.º da Diretiva IVA: 1) as entregas de bens e as prestações de serviços sujeitas a imposto e 2) as operações isentas como: i) transmissões intracomunitárias de bens; ii) exportações de bens ou operações assimiladas; iii) operações relacionadas com transportes internacionais; iv) grande parte das operações bancárias ou financeiras isentas (sempre que o destinatário esteja estabelecido fora da UE ou desde que tais operações evidenciem uma

---

<sup>78</sup> Com a aprovação da Diretiva 2010/45/UE foi aditado à Diretiva IVA o artigo 167.-A que determina a possibilidade dos EM poderem estabelecer “*no âmbito de um regime facultativo, que o direito à dedução dos sujeitos passivos cujo IVA se torne unicamente exigível nos termos do disposto na alínea b) do artigo 66.º seja adiado até que o IVA que incide sobre os bens entregues ou sobre os serviços prestados a esses sujeitos passivos tenha sido pago ao seu fornecedor ou prestador*”. Em Portugal, este regime facultativo é vulgarmente designado por Regime de IVA de Caixa e será objeto de análise sumária no ponto 1.3 da segunda parte desta lição.

relação direta com bens destinados a serem exportados para fora da UE) e v) operações ligadas à atividade económica exercida pelo sujeito passivo realizadas fora do EM onde o imposto é devido ou foi pago que, caso fossem realizadas nesse EM, teriam conferido o direito à dedução.

Aos sujeitos passivos não estabelecidos no EM onde efetuaram operações relativas aos seus *inputs*, sobre as quais tenha incidido IVA, e que aí não tenham efetuado durante o período de reembolso qualquer operação tributável, ou apenas tenham efetuado operações em que o destinatário tenha sido designado como devedor do imposto (desde que os *inputs* hajam contribuído para as suas operações tributáveis que confirmam direito à dedução) em vez de lhes ser concedido o direito à dedução, deve ser-lhes facultado o direito ao reembolso. Este direito deve ser exercido nos termos da Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro (na eventualidade do sujeito passivo se encontrar estabelecido noutra UE) ou nos termos da Diretiva 86/560/CEE do Conselho, de 17 de novembro<sup>79</sup> (no caso do sujeito passivo se encontrar estabelecido fora da UE).

Os artigos 176.º e 177.º da Diretiva IVA apresentam limitações do direito à dedução, determinando que as despesas que não conferem direito à dedução do IVA devem ser deliberadas por unanimidade pelo Conselho, sob proposta da Comissão, e que estão excluídas do direito à dedução “*as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação*”.

Para poder exercer o direito à dedução é necessário que o sujeito passivo cumpra as condições referidas no artigo 178.º<sup>80</sup>, nomeadamente, que possua uma fatura emitida de forma legal por cada operação realizada (entrega de bens, prestações de serviços e/ou aquisições intracomunitárias<sup>81</sup>). No caso das transações assimiladas a estas operações, deve

---

<sup>79</sup> Publicada no JO n.º L 326 de 21.11.1986 (<http://data.europa.eu/eli/dir/1986/560/oj>).

<sup>80</sup> Algumas das suas alíneas foram objeto de ajustamentos pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13.07.

<sup>81</sup> Os Estados-Membros podem autorizar, nos termos do artigo 181.º, que mesmo que um sujeito passivo que não seja possuidor de uma fatura emitida de forma legal relativamente às aquisições intracomunitárias de bens efetuadas, este possa proceder à dedução do imposto suportado por essas aquisições. No entanto, esta dedução só será admissível na condição dessas aquisições serem efetuadas a título oneroso por sujeito passivo a agir nessa qualidade (ou por uma pessoa coletiva não sujeito passivo) e desde que o vendedor seja um sujeito passivo agindo como tal e que não beneficie do regime de isenções para as pequenas empresas, que não esteja enquadrado no regime das “*vendas à distância*” e que os bens transmitidos não tenham sido instalados ou montados por si ou por sua conta.

o sujeito passivo cumprir com as formalidades estabelecidas por cada Estado-Membro. Já no caso das importações de bens, o sujeito passivo deve possuir um documento comprovativo da importação que o designe como destinatário ou importador e que mencione ou permita calcular o montante do IVA devido.

Relativamente à operacionalização do direito à dedução esta é realizada, nos termos do artigo 179.º, através da subtração, ao montante total do IVA devido em determinado período de tributação, do montante total do IVA, em relação ao mesmo período temporal<sup>82</sup>. No caso de num determinado período de tributação, o montante das deduções exceder o montante do imposto devido, “*os Estados-Membros podem efetuar o reporte do excedente para o período seguinte, ou proceder ao respetivo reembolso nas condições por eles fixadas*”. Porém, é permitido, à luz do artigo 183.º, que os Estados-Membros possam não autorizar esse reporte quando o excedente for insignificante.

Em suma, o direito à dedução só pode ser realizado quando se cumparam as condições formais e operacionais já identificadas e quando o sujeito passivo realiza, no âmbito da sua atividade, operações que conferem esse direito, pelo que, no caso de exercer exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução, este está impedido de deduzir o IVA suportado nas suas operações passivas. Temos, a este propósito, uma situação particular, que merece uma referência breve, relativamente aos sujeitos passivos que exercem mais do que uma atividade económica e que, dessa forma, tanto podem efetuar operações que conferem direito à dedução como operações que não conferem esse direito<sup>83</sup>. Quando estamos na presença destes sujeitos passivos mistos podem ocorrer três cenários: 1) aquisição de bens e/ou serviços utilizados diretamente para a realização de operações ativas que conferem direito à dedução, circunstância em que o IVA devido ou pago pela sua aquisição é integralmente dedutível; 2) aquisição de bens e/ou serviços utilizados diretamente para a realização de operações ativas que não conferem direito à dedução, circunstância em que o IVA devido ou pago pela sua aquisição não é dedutível ou 3) aquisição de bens e/ou serviços utilizados indistintamente em operações ativas, em que tanto

---

<sup>82</sup> Este mecanismo é designado por método do crédito de imposto ou método subtrativo indireto.

<sup>83</sup> Sobre o direito à dedução dos sujeitos passivos mistos vejam-se, nomeadamente, Rocha, L. M. (2009). O direito à dedução do IVA dos sujeitos passivos parciais e dos devedores de imposto parciais. *Revista TOC*, 114, 29-39 (<http://pt.calameo.com/books/000324981b64f501e26f4>) ou Carragoso, M. (2013). As regularizações em sede de IVA, face à adoção do Método de Dedução Pro Rata. Exemplificação prática. *Revisores e Auditores, Jul.-Set.*, 38-46 (<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/62/Fiscalidade.pdf>).

conferem direito à dedução como não conferem esse direito, circunstância em que o IVA devido ou pago pela sua aquisição é deduzido de forma parcial. A disciplina referente ao método de dedução a aplicar no caso de estarmos na presença deste último cenário, encontra-se prevista nos artigos 173.º a 175.º sob a epígrafe “*Pro rata de dedução*”.

### **2.2.11. Obrigações dos sujeitos passivos e de determinadas pessoas que não sejam sujeitos passivos**

A responsabilidade da liquidação do imposto e da sua subsequente entrega às autoridades fiscais recai, regra geral, sobre o sujeito passivo fornecedor de bens ou prestador de serviços tributáveis, tal como estatuído no artigo 193.º. No entanto, numa ótica de prevenção de evasão ao imposto ou de simplificação de cobrança, são várias as disposições constantes da Diretiva IVA (umas a aconselhar e outras a obrigar) que preceituam a aplicação de um mecanismo que afasta esta regra, passando a responsabilidade da liquidação e entrega do imposto para os destinatários dos bens fornecidos ou dos serviços prestados<sup>84</sup>. O artigo 204.º dispõe, por seu turno, que os Estados-Membros podem permitir que quando o devedor do imposto seja um sujeito passivo não estabelecido no EM onde o IVA é devido, este possa designar um representante fiscal como devedor do imposto, ou que podem impor a designação dessa figura, aos devedores do imposto estabelecidos noutro país com o qual o EM onde o imposto é devido não tenha acordo de assistência mútua para efeitos de IVA<sup>85</sup>.

A Diretiva IVA prevê ainda outras obrigações que devem ser cumpridas pelos sujeitos passivos, independentemente de serem, ou não, responsáveis pelo pagamento do imposto às autoridades fiscais. Assim, os sujeitos passivos devem, entre outras obrigações:

- Declarar o início, a alteração e a cessação da sua atividade na qualidade de sujeitos passivos;
- Assegurar que as faturas por si emitidas cumprem as exigências previstas na Diretiva IVA;
- Manter uma contabilidade suficientemente pormenorizada que permita a aplicação do IVA e o seu controlo pela administração fiscal;

---

<sup>84</sup> Este mecanismo é denominado por inversão do sujeito passivo ou “*reverse charge mechanism*”.

<sup>85</sup> Uma vez que existe na UE um sistema de assistência mútua entre os diferentes Estados-Membros, nenhum deles poderá exigir a designação de um representante fiscal a um sujeito passivo estabelecido noutro EM.

- Apresentar uma declaração de IVA da qual constem todos os dados necessários para o apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efetuar, incluindo, na medida em que tal seja necessário para o apuramento do valor tributável, o montante global das operações relativas a esse imposto e a essas deduções bem como o montante das operações isentas;
- Apresentar, quando tal seja estabelecido pelo EM, uma declaração anual da qual conste todos os elementos que figurem nas declarações periódicas relativamente à totalidade das operações efetuadas no ano anterior (sendo que esta declaração deve incluir todas as informações necessárias para efeitos de eventuais regularizações);
- Apresentar mapas recapitulativos com os elementos estipulados nos artigos 262.º a 264.º.

### **2.2.12. Regimes especiais**

A Diretiva IVA prevê, em função da qualidade do sujeito passivo e/ou do objeto das transações realizadas, a aplicação de vários regimes especiais.

De forma sucinta os mais importantes para o âmbito desta lição são:

- Regime especial das pequenas empresas (artigo 281.º e seguintes)

Na base da criação de um regime com regras simplificadas de tributação e de cobrança do imposto estiveram preocupações em reduzir encargos administrativos que recaiam sobre os sujeitos passivos que, de outra forma, estariam enquadrados no regime normal de tributação.

Ao abrigo deste regime especial, os Estados-Membros podem estabelecer, excecionalmente, a isenção do imposto relativamente às entregas de bens e/ou prestações de serviços realizadas por sujeitos passivos com um volume de negócios anual inferior a determinado limite<sup>86</sup>.

---

<sup>86</sup> O limite máximo do volume de negócios anual a ter em conta para a aplicação deste regime, difere de EM para EM tal como indicam os artigos 284.º a 287.º da Diretiva IVA. Para Portugal, em virtude da adesão à então CEE ter ocorrido depois de 01.01.1978, foi estabelecido um limite de 10.000 ecus. Ao abrigo do n.º 1 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1103/97 do Conselho, de 17.06, “*todas as referências feitas num instrumento jurídico ao ecu (...) são substituídas por referências ao euro, à taxa de um euro por um ecu*”. Assim, este limite para Portugal é de 10.000 euros. Os limites adotados por cada Estado-Membro, reportados à data de abril de 2017, constam no Anexo 1.

De acordo com o artigo 283.º, estão excluídas do benefício deste regime, entre outras que poderão ser definidas pelos Estados-Membros: i) as operações efetuadas a título ocasional; ii) as entregas de meios de transporte novos efetuadas sob determinadas condições e iii) as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas por sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro em que o IVA é devido.

Os sujeitos passivos que beneficiem deste regime especial, ao não poderem liquidar e mencionar o imposto nas faturas referentes às suas operações ativas, deixam de poder exercer o direito à dedução do importo suportado nas suas operações passivas, conforme dispõe o artigo 289.º.

- Regime especial para sujeitos passivos não estabelecidos que prestam serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou serviços eletrónicos a pessoas que não sejam sujeitos passivos (artigo 358.º e seguintes<sup>87</sup>)

Os operadores não estabelecidos na Comunidade que prestem serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou serviços eletrónicos a sujeitos passivos (B2B) que estejam estabelecidos na Comunidade, não estão sujeitos a este regime especial, já que são estes últimos que devem proceder à autoliquidação do imposto através do mecanismo da inversão do sujeito passivo.

Porém, se estes operadores não estabelecidos na Comunidade prestarem serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou serviços eletrónicos a não sujeitos passivos (B2C) nela estabelecidos, domiciliados, ou com residência habitual, devem aí registar-se para efeitos de IVA. A estes operadores é dada a possibilidade de aderirem a este regime especial que passa pelo seu registo, para efeitos fiscais, num só Estado-Membro da Comunidade à sua escolha (Estado-Membro de identificação).

Aderindo a este regime de “*Balcão Único*” o operador terá de: i) comunicar por via eletrónica ao EM de identificação, o início, a cessação ou a alteração da sua atividade; ii) apresentar nesse EM, por via eletrónica, até ao vigésimo dia seguinte a cada trimestre, uma declaração do imposto expressa em euros (que discrimine o valor total, líquido do IVA, das prestações que efetuou em cada

---

<sup>87</sup> Com as alterações introduzidas pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12.02.

EM de consumo no decorrer do trimestre a que respeita o imposto, bem como o valor total do IVA correspondente) de forma que o EM de identificação possa proceder à transferência do imposto para os Estados-Membros de consumo; iii) pagar o IVA às autoridades tributárias do EM de identificação no momento em que apresenta essa declaração; iv) guardar um registo suficientemente pormenorizado de todas as operações abrangidas por este regime especial, para que as autoridades fiscais do EM de consumo possam assegurar a conformidade da referida declaração; v) conservar estes registos durante dez anos a contar de 31 de dezembro do ano em que a operação tiver sido efetuada e facultá-lo eletronicamente às autoridades no caso de este lhe ser solicitado (tanto no EM de consumo como no de identificação).

Este regime especial permite assim que estes tipos de serviços, quando prestados a consumidores comunitários, sejam tributados à taxa vigente no EM de consumo. O operador não estabelecido, entrega o IVA devido pelos seus *outputs* no EM de identificação, sem que aí lhe seja permitido exercer o direito à dedução do IVA devido ou pago pelos *inputs*. Contudo, esse operador deve ser reembolsado nos termos da Diretiva 86/560/CE do Conselho, de 17 de novembro, sendo que, na circunstância, determinadas restrições previstas neste diploma não são aplicáveis.

### **3. O IVA na ordem jurídica nacional**

Como já foi referido anteriormente, o IVA vigora na ordem jurídica portuguesa desde 1 de janeiro de 1986 com a aprovação do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro. Pese embora a adoção deste modelo de tributação do consumo não tenha decorrido, pelo menos de forma direta, de qualquer imperativo associado ao processo de adesão de Portugal à então Comunidade Económica Europeia<sup>88</sup> (pois qualquer novo EM tem um período transitório para a sua adoção) é reconhecido no Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 394-B/94, de 26 de dezembro, que a condição de Portugal como país candidato levou a que o “*direito comunitário constituísse o ponto de referência básico na construção do sistema de imposto*”. No entanto, é também reconhecido que esta opção “*se desligou das incidências*

---

<sup>88</sup> O Tratado de Adesão de Portugal à CEE foi assinado em Lisboa a 12.06.1985 tendo entrado em vigor a 01.01.1986.

*da adesão à CEE para assentar nos próprios méritos do IVA em confronto com o sistema monofásico do IT”.*

De facto, o sistema da tributação do consumo assente no Imposto de Transações apresentava fragilidades que necessariamente tinham de ser corrigidas, não só porque a receita que proporcionava não era satisfatória para fazer face às crescentes exigências com que Portugal se deparava ao nível da despesa (que obrigava o legislador a agravar cada vez mais as suas taxas tornando-as incomportáveis) como as suas próprias características que levavam a incumprimentos das obrigações fiscais por parte dos agentes económicos e que originavam níveis elevados de fuga ao imposto. O modelo caminhava assim para o seu esgotamento e a ponderação de uma inflexão do rumo da tributação indireta mostrava-se cada vez mais pertinente, pelo que a adoção do IVA se afigurava como sendo a melhor opção.

Procurou-se, contudo, que a passagem do IT para o IVA fosse feita com o mínimo possível de perturbações, pelo que de forma a facilitar os contribuintes no cumprimento das suas obrigações fiscais e proteger o consumo de alguns bens considerados essenciais ou de grande utilidade, foram realizadas algumas derrogações<sup>89</sup> face ao sistema comum constante da Sexta Diretiva<sup>90</sup>. Algumas destas derrogações eram consentidas pela própria Diretiva e outras resultavam das negociações de adesão entre o nosso país e a Comunidade para vigorar, transitoriamente, até finais de 1988.

Esgotado este período transitório, houve então a necessidade de ajustar às normas comunitárias toda a legislação portuguesa sobre o imposto, tendo assumido particular destaque a aprovação do Decreto-Lei n.º 195/1989, de 12 de junho<sup>91</sup>, que alterou o Código do IVA e legislação complementar com o objetivo de adaptar aquele código à legislação

---

<sup>89</sup> Algumas destas derrogações foram: i) aplicação de um regime de isenção com direito ao reembolso do IVA pago a montante aplicável à transação de alguns bens essenciais (principalmente bens alimentares e de produção da agricultura); ii) aplicação de um regime de isenção aplicável às unidades produtivas com reduzido volume de negócios (assemelhando-as a consumidores finais); iii) aplicação de um regime simplificado aplicável aos retalhistas não isentos com um volume de compras superior a um determinado valor (o imposto devido era calculado pela aplicação de uma margem uniforme ao montante do imposto suportado nas compras) ou iv) existência de três tipos de taxas: uma taxa reduzida de 8% (aplicável a certos bens e serviços que justificavam alguma proteção), uma taxa normal de 16% e uma taxa agravada de 30% (aplicável a bens de consumo considerados de luxo).

<sup>90</sup> Normativo que procedia à uniformização da base tributável do imposto a aplicar em todos os EM da Comunidade em vigor à data.

<sup>91</sup> Publicado no Diário da República n.º 133/1989, Série I, de 12.06 (<https://dre.pt/application/file/620271>).

comunitária e aos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e das pessoas coletivas (IRC) tendo, igualmente, republicado em anexo o Código do IVA.

Mais tarde, como consequência da aprovação da Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro, que aboliu as fronteiras fiscais e implementou o regime transitório do IVA de tributação no país de destino nas trocas comerciais entre os EM, foi aprovado internamente<sup>92</sup> o Decreto-Lei n.º 290/1992, de 28 de dezembro que introduziu o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) na ordem jurídica nacional. De referir que Portugal, contrariamente à maioria dos outros Estados-Membros, optou por não integrar estas regras para as trocas comerciais intracomunitárias no Código do IVA, preferindo consagrar o RITI num diploma autónomo. Pese embora o legislador nacional tenha explicado no Preâmbulo deste normativo os motivos da adoção desta solução, sobretudo relacionados com o carácter provisório do regime, a autonomização do RITI não deixa de ter algumas desvantagens, nomeadamente, a maior dificuldade na consulta, compreensão e aplicação das regras e o constante recurso a remissões para o Código do IVA.

Nestes mais de trinta anos de vigência do IVA, tal como refere Vasques (2017), várias foram sendo as alterações sofridas, na maior parte das quais ditadas pelo direito comunitário, como a simplificação das taxas de imposto, a introdução do regime das transações intracomunitárias nos anos 90 ou, em virtude do Pacote IVA, a profunda alteração a partir de 1 de janeiro de 2010 das regras de localização das prestações de serviços (em especial as de natureza transnacional) que levaram à aprovação do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto<sup>93</sup>. Foram também realizadas várias republicações ao Código do IVA (a última das quais através do Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho<sup>94</sup>, já depois, portanto, da aprovação da Diretiva IVA).

Em suma, pese embora seja inevitável a existência de uma elevada produção legislativa num imposto com esta complexidade, o facto de o IVA ter fundamento no direito comunitário, o

---

<sup>92</sup> O cumprimento do direito comunitário implica, naturalmente, que todos os Estados-Membros tenham, em cada momento, o seu direito interno em conformidade com as Diretivas e Regulamentos em vigor.

<sup>93</sup> Publicado no Diário da República n.º 155/2009, Série I, de 12.08 (<https://dre.pt/application/file/a/493345>). Sobre as alterações às regras de localização das prestações de serviços motivadas pela aprovação deste diploma veja-se, nomeadamente, Palma, C. C. (2009). IVA – alterações às regras de localização das prestações de serviços. *Revista TOC*, 115, 42-49 ([https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1256225983\\_42a49\\_fiscalidade\\_final.pdf](https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1256225983_42a49_fiscalidade_final.pdf)).

<sup>94</sup> Publicado no Diário da República n.º 118/2008, Série I, de 20.06 (<https://dre.pt/application/file/a/449850>).

que consequentemente limita a margem de liberdade para o legislador nacional<sup>95</sup>, trouxe-lhe uma maior estabilidade, motivo pelo qual o Código do IVA sofre alterações menos frequentes que os Códigos do IRS ou do IRC.

---

<sup>95</sup> É conveniente assinalar, contudo, que as normas que compõem o sistema comum do IVA, depois de transpostas para o ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro, nem sempre são coincidentes, pois cada legislador nacional (dentro dos limites estabelecidos na Diretiva IVA) procura adaptá-la à melhor defesa dos seus interesses.

---

---

## **PARTE II**

# **A incidência no Código do IVA: A localização das operações**

---

---

## **1. A incidência no Código do IVA**

As normas de incidência do IVA são tratadas no primeiro capítulo do Código do IVA<sup>96</sup> e incluem a **incidência objetiva** (ou real) – artigos 1.º, 3.º, 4.º e 5.º – a **incidência subjetiva** (ou pessoal) – artigo 2.º – a **incidência territorial** (aplicação da lei no espaço) – artigo 6.º – e a **incidência temporal** (aplicação da lei no tempo) – artigos 7.º e 8.º. No fundo, na incidência, pretendemos saber **o que** está sujeito a imposto, **quem** está sujeito a imposto, **onde** é que ocorre a sujeição a imposto e **quando** é que a mesma se concretiza.

Pese embora o objetivo central desta lição seja compreender as diferentes regras de localização das operações previstas no Código do IVA, é necessário perceber que, tal como refere Palma (2017: 17) esta questão não deixa de surgir “*no meio da “grande floresta” que é o IVA*”. Trata-se pois de uma questão, entre várias outras, que são necessárias para enquadrar corretamente uma questão em IVA. Assim, tal como reforça a mesma autora, existe um conjunto de passos a seguir para o enquadramento de uma determinada questão em sede de IVA, são eles:

### 1) Qualificação da operação

No âmbito do Código do IVA as definições e os conceitos são bastante particulares. Existem, assim, alguns conceitos específicos atribuídos pelo legislador em sede de IVA que podemos encontrar no Código, nomeadamente: o conceito de organismo sem finalidade lucrativa consagrado no artigo 10.º e que é utilizado para efeitos da concessão de algumas das isenções previstas no artigo 9.º, pois para que se esteja perante um organismo sem finalidade lucrativa na aceção da legislação interna do IVA, não é suficiente que este não procure o lucro para distribuir pelos seus membros, mas sim que verifique as demais condições constantes no artigo 10.º. Outro exemplo é o da definição de faturas, em que para efeitos de IVA, são apenas consideradas como tal, os documentos que preencham os requisitos previstos no n.º 5 do artigo 36.º. Para efeitos de localização das operações, âmbito desta lição, é conveniente também referir que existe um conceito específico de território da União Europeia e de países e territórios terceiros. De facto, é importante perceber que, à luz do Código do IVA, quando estamos perante transações de bens entre um

---

<sup>96</sup> A referência a artigos sem a indicação do diploma a que pertencem devem entender-se reportadas ao Código do IVA.

comerciante português e um do Principado do Mónaco, as operações em causa não são consideradas importações e/ou exportações mas sim operações intracomunitárias, ou que na presença de transações de bens entre um comerciante português e um comerciante da Ilha das Canárias falaremos de importações e/ou exportações e não de operações intracomunitárias. É assim de extrema importância para a temática da localização das operações, e não só, que se faça uma correta qualificação das operações pois, caso contrário, iremos dar-lhe um tratamento errado;

2) Incidência objetiva

As regras de incidência objetiva indicam quais são as operações sujeitas a IVA definindo os requisitos para que as operações em causa se qualifiquem, face ao CIVA, como sujeitas a imposto (artigos 1.º, 3.º, 4.º e 5.º);

3) Incidência subjetiva

As normas de incidência subjetiva indicam quem é o sujeito passivo<sup>97</sup> do imposto pela prática de determinadas operações (artigo 2.º);

4) Localização

Ao determinarmos se uma operação está sujeita a IVA e quem é o sujeito que está vinculado ao cumprimento das obrigações tributárias, temos aquilo que se denomina por "*operações tributáveis*". O caminho seguinte é saber se as operações tributáveis são, ou não, localizadas em território nacional (artigo 6.º);

5) Isenções

Caso a operação seja tributada/localizada em território nacional, importa apurar se esta é, efetivamente tributada, ou seja, se embora sujeita a imposto está, ou não, isenta (artigos 9.º a 15.º);

6) Valor tributável

Caso se conclua que a operação é efetivamente tributada (excluindo, portanto, a existência de um facto autónomo que impeça a sua tributação) vamos apurar o valor

---

<sup>97</sup> Segundo Nabais (2017: 249) o sujeito passivo da relação fiscal é "*toda e qualquer pessoa, singular ou coletiva, a quem a lei imponha o dever de efetuar uma prestação tributária sejam a prestação de imposto, sejam as prestações correspondentes às múltiplas e diversificadas obrigações acessórias*". Trata-se, assim, de uma noção formal, uma vez que o sujeito passivo não é o destinatário do IVA, limitando-se a ser um intermediário no processo de cobrança do imposto. Com efeito, através do sujeito passivo e mediante o mecanismo da repercussão do imposto, pretende-se tributar o consumidor final.

sobre o qual irá incidir a taxa de imposto<sup>98</sup> (artigos 16.º e 17.º).

7) Taxas

Após a determinação do valor tributável temos de proceder à liquidação do imposto que se mostre devido a uma das três taxas previstas no artigo 18.º, dependendo da operação ser localizada em Portugal Continental, na Região Autónoma da Madeira ou na Região Autónoma dos Açores<sup>99</sup>.

8) Direito à dedução

Por forma a efetuar o cálculo do IVA a entregar ou a recuperar do Estado temos de aplicar as regras relativas ao direito à dedução<sup>100</sup> (artigos 19.º a 26.º).

9) Obrigações dos contribuintes

As obrigações dos contribuintes encontram-se dispersas por diversas normas do Código do IVA e permitem um maior controlo por parte do Estado através do cruzamento dos dados apresentados pelos sujeitos passivos. Podemos distinguir as obrigações de pagamento, de faturação, contabilísticas e declarativas.

---

<sup>98</sup> O conceito de valor tributável, num sistema de IVA baseado no método do crédito de imposto, não tem o significado que normalmente lhe é atribuído em sede de outros impostos, uma vez que o imposto devido não resulta diretamente da aplicação da taxa a este valor (esta operação proporciona sim o valor do imposto a suportar pelo cliente em cada transação) mas da diferença entre o resultado dessa operação, relativamente à totalidade dos bens transmitidos e dos serviços prestados num determinado período e o montante do imposto suportado (e dedutível) nas aquisições de bens e serviços nesse mesmo período.

<sup>99</sup> Tal como já referido anteriormente, de acordo com a Diretiva IVA das Taxas (Diretiva n.º 92/77/CEE do Conselho, de 19.10) e com os artigos 97.º e 99.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28.11) os EM podem ter uma ou duas taxas reduzidas iguais ou superiores a 5% e uma taxa normal mínima de 15%.

Em Portugal temos um sistema tripartido de taxas de IVA uma vez que estas são distintas no Continente e nas Regiões Autónomas (por via dos custos de insularidade) e, desde 01.04.2012, distintas na Região Autónoma da Madeira e na Região Autónoma dos Açores.

Atualmente, a taxa normal, a intermédia e a reduzida em vigor são, respetivamente: Continente (23%, 13% e 6%), Região Autónoma da Madeira (22%, 12% e 5%) e Região Autónoma dos Açores (18%, 9% e 4%). As taxas reduzidas e intermédias e reduzidas aplicam-se às importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da Lista I e II anexas ao Código do IVA, respetivamente.

<sup>100</sup> O IVA é alicerçado num regime em que o valor a entregar ao Estado resulta da diferença entre o imposto liquidado e o imposto dedutível em determinado período, o que lhe confere características de imposto sem efeitos cumulativos. O direito à dedução consubstancia-se no direito atribuído ao sujeito passivo de, no momento em que apura o imposto por si devido relativo às suas operações ativas, poder deduzir o imposto que suportou nas aquisições de bens e serviços necessários à sua atividade, entregando apenas a diferença entre os dois montantes considerados. Contudo, para que este direito à dedução possa ser exercido, existem condições formais e operacionais a serem verificadas e já referenciadas no ponto 2.2.10 da primeira parte desta lição.

Nos pontos seguintes serão feitas, embora de forma breve, algumas considerações relativamente às normas de incidência objetiva, subjetiva e temporal previstas no Código do IVA para depois, de forma mais detalhada, abordarmos as regras de incidência territorial previstas no mesmo diploma.

### **1.1. A incidência objetiva**

A incidência objetiva ou real define as **operações que estão sujeitas a IVA** e encontra-se definida no n.º 1 do artigo 1.º.<sup>101</sup> Assim, estão sujeitas a IVA:

➤ Como operações internas:

- As transmissões de bens e as prestações de serviços (nos termos dos artigos 3.º e 4.º, respetivamente)<sup>102</sup> quando:
  - Efetuadas no território nacional<sup>103</sup>;
  - A título oneroso<sup>104</sup>;

---

<sup>101</sup> O artigo 1.º, para além de definir o que está sujeito a imposto, promove também a definição de alguns conceitos específicos em matéria de IVA (*e.g.*, transporte intracomunitário de bens, lugar de partida e de chegada, serviços de telecomunicações ou expressões específicas próprias dos transportes intracomunitários de passageiros), estabelecendo, também, regras importantes atinentes à definição dos territórios, assunto que será desenvolvido mais adiante a propósito dos critérios de territorialidade.

<sup>102</sup> Tanto a lei fiscal nacional como a comunitária fazem a definição de transmissão (entrega) de bens. Na legislação interna como sendo “*a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade*” (n.º 1 do artigo 3.º do CIVA) e na comunitária como sendo “*a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário*” (n.º 1 do artigo 14.º da Diretiva IVA). Não fazem, contudo, uma definição positiva de prestação de serviços (na linguagem nacional a definição constante no artigo 4.º é de que se trata de operações “*que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens*” e na comunitária, no n.º 1 do artigo 24.º da Diretiva IVA, que se trata de “*qualquer operação que não constitua uma entrega de bens*”). Assim, tal como defende Palma (2016: 78-79) “*através de um conceito residual ou negativo de prestação de serviços, este imposto ganha uma vocação de universalidade*”, pelo que se trata “*de um conceito funcional e não ontológico*” que abdica de uma técnica de enumeração e evita a pluralidade de conceitos nos diferentes ordenamentos dos Estados-Membros.

<sup>103</sup> O que equivale dizer que são localizadas em território nacional. De facto, como regra geral, deverá existir uma certa conexão com o território nacional, no entanto, o facto de serem ou não efetuadas / localizadas no território nacional ou num contexto internacional pode não ser relevante, na medida em que terão de ser analisadas as normas de incidência territorial constantes no artigo 6.º (sobretudo no que diz respeito às prestações de serviços).

<sup>104</sup> O requisito da onerosidade não é condição necessária pois existem algumas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas a título gratuito que são também passíveis de imposto (*cf.* alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º e a alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º, respetivamente).

- Por um sujeito passivo agindo como tal<sup>105</sup>.
  
- Como operações internacionais<sup>106</sup>:
  - As importações de bens (nos termos do artigo 5.º);
  - As transações intracomunitárias de bens (nos termos do RITI)

## **1.2. A incidência subjetiva**

Existe uma relação estreita no âmbito do Código do IVA entre as normas de incidência objetiva e subjetiva, uma vez que as operações sujeitas a imposto só se consideram sujeitas a imposto no caso de serem realizadas pelas pessoas definidas como sujeitos passivos e no âmbito do exercício de uma atividade económica.

Nos termos do artigo 2.º **são considerados sujeitos passivos as pessoas singulares ou coletivas** que:

- Exerçam, de um modo independente<sup>107</sup> e com carácter de habitualidade, atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais (al. a) do n.º 1);
- Pratiquem, do mesmo modo independente, uma só operação tributável (ato isolado), desde que conexas com o exercício das referidas atividades, onde quer

---

<sup>105</sup> O que significa dizer que estaremos no âmbito de atividades privadas não tributadas quando estas operações sejam efetuadas por um sujeito passivo que não esteja a agir nessa qualidade ou por um particular.

<sup>106</sup> Recorde-se que até 31.12.1992 não havia qualquer distinção no tratamento das operações internacionais independentemente de se tratar de bens provenientes de um território “exterior” à UE (bens oriundos de países terceiros ou territórios terceiros) ou de outros EM da UE, pelo que todas as operações eram tratadas de igual forma (como importações e exportações). A partir de 01.01.1993, com a abolição das fronteiras fiscais ostensivas dentro da UE e a introdução do RITI em Portugal, passou a existir um regime específico para as operações intracomunitárias de bens (o conceito de importação/exportação passou a ser limitado às operações com países/territórios terceiros e não com outros EM da UE). A distinção do conceito particular de “território aduaneiro” e “território da UE”, aos quais se aplicam as regras do CIVA ou do RITI, respetivamente, será realizada mais à frente a propósito da “incidência territorial”.

<sup>107</sup> O legislador nacional não explicita o que quer dizer com a expressão “*de um modo independente*” mas esta é clarificada no artigo 10.º da Diretiva IVA ao referir que se “*exclui da tributação os assalariados e outras pessoas na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal*”.

que estas ocorram<sup>108</sup> (al. a) do n.º 1);

- Pratiquem, independentemente daquela conexão, um ato isolado que seja suscetível de preencher os pressupostos de incidência real em sede de IRS ou IRC (al. a) do n.º 1);
- Realizem, independentemente da qualidade em que atuem (podem ser particulares) importações de bens<sup>109</sup> (al. b) do n.º 1);
- Mencionem indevidamente IVA em fatura<sup>110</sup> (al. c) do n.º 1);
- Efetuem operações intracomunitárias nos termos do RITI (al. d) do n.º 1).

A incidência pessoal pode também ser atribuída ao adquirente de serviços ou de bens e em razão da respetiva aquisição. Esta situação é designada por **inversão do sujeito passivo** ou **reverse charge mechanism**, pois nestes casos a dívida reverte do vendedor dos bens e/ou prestador de serviços para o adquirente dos mesmos. Quando ocorre esta inversão será o adquirente o sujeito passivo do imposto, pelo que deverá proceder à liquidação do mesmo, sendo-lhe, no entanto, atribuído o direito à dedução do imposto pago pela aquisição de bens e/ou serviços, nos termos do disposto nas alíneas c) e d) do n.º 1 do artigo 19.º.

Assim sendo, são também sujeitos passivos do imposto as pessoas referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, ou seja, as pessoas singulares ou coletivas que, no âmbito da sua atividade produtiva, comercial ou de prestação de serviços:

- Adquiram qualquer dos serviços abrangidos pela alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º quando os respetivos prestadores não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços

---

<sup>108</sup> Esta situação ocorre, por exemplo, quando um sujeito passivo, ao não dispor nem de sede nem de estabelecimento estável em Portugal, aqui efetua uma operação tributável.

<sup>109</sup> Adquire-se a qualidade de sujeito passivo pela prática de uma única importação pelo que não é necessário o requisito da habitualidade (o sujeito passivo não tem de se dedicar à atividade económica de importação).

<sup>110</sup> Esta disposição visa acautelar a possibilidade de haver a dedução do IVA sem a correspondente entrega do mesmo, ou seja, uma vez que o IVA liquidado poderá ser eventualmente deduzido posteriormente pelo adquirente, então quem o liquidou terá obrigatoriamente de proceder à sua entrega. É ainda importante reforçar que, mesmo que o imposto não vá ser posteriormente deduzido, a exigência deste imposto é perfeitamente legítima na medida que se trata de uma receita do Estado que, em quaisquer circunstâncias, não pode ser objeto de apropriação por parte do emitente do documento, mesmo no caso de liquidação indevida.

são prestados (al. e) do n.º 1)<sup>111</sup>;

- Adquiram bens ou serviços efetuados no território nacional a sujeitos passivos não residentes, sem sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que não disponham de representante legal nos termos do artigo 30.º<sup>112</sup> (al. g) do n.º 1);
- Adquiram os bens indicados e nas condições previstas no n.º 4 do artigo 6.º (gás, através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada, de eletricidade, calor ou frio, através de redes de aquecimento e de arrefecimento) desde que os respetivos transmitentes não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual a transmissão seja efetuada (al. h) do n.º 1);
- Adquiram, no território nacional, bens ou serviços mencionados no Anexo E ao Código do IVA e que tenham direito à dedução total ou parcial do imposto, desde que os respetivos transmitentes ou prestadores dos serviços sejam sujeitos passivos do imposto (al. i) do n.º 1);
- Adquiram serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada, desde que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto (al. j) do n.º 1);
- Adquiram serviços que tenham por objeto direitos de emissão, reduções

---

<sup>111</sup> Para efeitos das alíneas e) e g) do n.º 1 do artigo 2.º, e em conformidade com o n.º 5 do mesmo artigo, consideram-se sujeitos passivos do imposto relativamente a todos os serviços que lhes sejam prestados no âmbito da sua atividade, as pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) do n.º 1, bem como quaisquer outras pessoas coletivas que devam estar registadas para efeitos do artigo 25.º do RITI.

O objetivo desta solução é o de garantir a neutralidade fiscal na medida em que a aplicação do imposto a estas operações em território nacional permite a dedução do mesmo por parte do adquirente nacional. Caso a tributação ocorresse no país do vendedor/prestador e o adquirente fosse um sujeito passivo de IVA em Portugal, não seria possível, face à incomunicabilidade dos sistemas fiscais, a dedução do “imposto estrangeiro”, pelo que esta solução de localização/tributação destas operações é a que melhor garante a neutralidade desejada.

<sup>112</sup> O artigo 30.º determina que os sujeitos passivos não residentes e sem estabelecimento estável no território nacional e que aqui pratiquem operações tributáveis, no caso de disporem de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutra EM, poderão proceder à nomeação de um representante fiscal. Caso os sujeitos passivos não residentes não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio, nem no território nacional, nem noutra EM, terão obrigatoriamente de nomear esse representante.

certificadas de emissões ou unidades de redução de emissões de gases com efeito de estufa, aos quais se refere o Decreto-Lei n.º 233/2004, de 14 de dezembro, desde que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto (al. 1) do n.º 1).

O Estado e demais pessoas coletivas de direito público não são sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade ou das suas funções públicas, ainda que pela atividade dos seus serviços recebam quaisquer contraprestações/taxas, desde que a sua não sujeição não provoque distorções na concorrência (n.º 2 do artigo 2.º). Contudo, nem sempre é fácil determinar as situações em que o Estado está, ou não, a exercer operações no âmbito dos seus poderes de autoridade ou a provocar distorções de concorrência. Assim, o n.º 3 do artigo 2.º determina que o Estado e demais pessoas coletivas de direito público serão sujeitos passivos do IVA quando realizem, de forma significativa, qualquer das seguintes operações: i) telecomunicações; ii) distribuição de água, gás e eletricidade; iii) transporte de bens; iv) prestação de serviços portuários e aeroportuários; v) transmissão de bens novos cuja produção se destine a venda; vi) operações de organismos agrícolas; vii) exploração de feiras e de exposições de carácter comercial; viii) armazenagem; ix) cantinas e x) radiodifusão e radiotelevisão.

### **1.3. A incidência temporal**

Os artigos 7.º e 8.º estabelecem as regras conducentes à aplicação da lei no tempo, definindo o momento em que se concretiza a incidência, ou seja, quando é que nasce a obrigação de liquidação de imposto (facto gerador) e quando é que esse imposto é exigível por parte do Estado (exigibilidade). A diferença entre estes conceitos é explicitada por Nabais (2017: 580) ao referir que enquanto o facto gerador “*preenche as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto, originando assim a relação jurídica de IVA e, por conseguinte, os múltiplos poderes e deveres em que a mesma se desdobra, a exigibilidade consiste no direito que a administração tributária tem de poder fazer valer, a partir de certo momento, o pagamento do imposto*”.

Embora o legislador nacional não defina com exatidão o que se entende por facto gerador e por exigibilidade do imposto, o artigo 62.º da Diretiva IVA determina que facto gerador é

“o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto” e que a exigibilidade do imposto é “o direito que o fisco pode fazer valer nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido”. O facto gerador e a exigibilidade são, assim, dois aspetos relacionados com o nascimento da obrigação tributária.

Em princípio, estes dois momentos são coincidentes, pois o **n.º 1 do artigo 7.º** refere expressamente que “o imposto é devido e torna-se exigível” dependendo desse momento, no entanto, da natureza das operações em causa<sup>113</sup>. Assim, o facto gerador e a exigibilidade ocorrem, regra geral<sup>114</sup>:

- a) Nas transmissões de bens, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente;
- b) Nas prestações de serviços, no momento da sua realização;
- c) Nas importações, no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros.

No entanto, apesar do artigo 7.º fazer coincidir estes dois momentos, o **artigo 8.º** e o Regime de IVA de Caixa<sup>115</sup> derrogam esta regra da exigibilidade, sempre que a transmissão de bens

---

<sup>113</sup> O momento em que ocorre a exigibilidade do IVA é importante não apenas para identificar o momento em que o imposto é exigível ao fornecedor ou ao prestador, mas também porque existem outras situações que são determinadas em função deste momento, como é o caso do nascimento do direito à dedução conforme dispõe o n.º 1 do artigo 22.º.

<sup>114</sup> Nos restantes números do artigo 7.º estabelecem-se regras especiais relativamente a situações mais particulares: i) fornecimento de bens que requeiram instalação ou montagem; ii) transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado; iii) autoconsumos e operações gratuitas; iv) transmissões de bens entre comitente e comissário e v) bens colocados em regimes de suspensão de imposto.

<sup>115</sup> O Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30.05, aprovou, para vigorar a partir de 01.10.2013, um regime de contabilidade de caixa em sede de IVA, vulgarmente designado por Regime de IVA de Caixa. Este regime consiste na possibilidade de diferir o momento da exigibilidade do pagamento do imposto para o momento do pagamento do preço pelo adquirente dos bens ou serviços (o que significa que a cobrança do IVA se faz tendo por referência a data da emissão do recibo e não da fatura).

ou a prestação de serviços deem lugar à obrigação de emitir uma fatura<sup>116</sup> nos termos do artigo 29.º. Nesta circunstância, o imposto torna-se exigível: i) no momento da emissão da fatura no caso do prazo para a sua emissão ser respeitado; ii) no momento em que termina o prazo para emissão da fatura no caso de este prazo não ser respeitado, iii) no momento do recebimento, mesmo que parcial, no caso de transmissão de bens ou a prestação de serviços que deem lugar a pagamento anteriormente à emissão da fatura; e iv) no momento do recebimento de um adiantamento, no caso em que se verifique a emissão da fatura (ou do pagamento) antes de realizadas as operações tributáveis<sup>117</sup>.

Desde 1 de janeiro de 2013, com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto que: i) nas prestações intracomunitárias de serviços cujo imposto seja devido no território de outro Estado-Membro (em resultado da aplicação das regras de territorialidade que analisaremos a seguir) a exigibilidade ocorre no momento em que a prestação de serviços é realizada e ii) nas transmissões intracomunitárias de bens isentas (reguladas no RITI) o imposto torna-se exigível no 15.º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido ou na data da emissão da fatura se tiver sido emitida em data anterior.

---

O Regime de IVA de Caixa pode ser aplicado por opção dos sujeitos passivos de IVA no caso de cumprirem com as seguintes condições: i) registados para efeitos de IVA há, pelo menos, 12 meses; ii) situação tributária regularizada nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário; iii) inexistência de quaisquer obrigações declarativas em falta; iv) não tenham atingido no ano civil anterior um volume de negócios, para efeitos de IVA, superior a 500 mil euros; v) não exerçam exclusivamente uma atividade prevista no artigo 9.º e vi) não estejam abrangidos pelo regime de isenção constante no artigo 53.º ou pelo regime dos pequenos retalhistas previsto no artigo 60.º.

Neste regime o IVA torna-se exigível no momento do recebimento total ou parcial do preço (e pelo montante recebido) e ainda quando o recebimento total ou parcial do preço preceda o momento da realização das operações tributáveis. No entanto, no caso do imposto incluído em faturas relativamente às quais ainda não ocorreu o recebimento total ou parcial do preço, o imposto torna-se exigível: i) no 12.º mês posterior à data da emissão da fatura, no período de imposto correspondente ao fim do prazo; ii) no período seguinte à comunicação de cessação da inscrição no regime e iii) no período correspondente à entrega da declaração de cessação da atividade a que se refere o artigo 33.º, nos casos previstos no artigo 34.º.

Os sujeitos passivos que optem por este regime só podem deduzir o imposto que suportam nas suas aquisições de bens e/ou serviços, desde que tenham na sua posse fatura-recibo ou recibo comprovativo de pagamento emitido de acordo com os requisitos previstos. Contudo, o imposto é considerado dedutível no 12.º mês posterior à data da emissão da fatura sempre que o pagamento desta, e a consequente dedução do imposto, não tenha ocorrido em momento anterior, bem como nas situações ii) e iii) acima referidas.

<sup>116</sup> De acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 36.º, as faturas devem ser emitidas o mais tardar no quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º.

<sup>117</sup> Ocorre, assim, uma antecipação da exigibilidade face ao facto gerador, o qual, nestes casos, só ocorre depois, quando os bens forem postos à disposição do adquirente ou quando os serviços forem realizados.

## **1.4. A incidência territorial**

### **1.4.1. A sistematização do artigo 6.º do Código do IVA**

O artigo 6.º do Código do IVA<sup>118</sup> é a disposição legal que contém as regras para localizar as operações internas (transmissões de bens e prestações de serviços), as prestações de serviços “internacionais” incluindo as “intracomunitárias” (grosso modo quando o prestador e o adquirente se localizam em Estados-Membros diferentes<sup>119</sup>) e as “transações internacionais de bens” com países e territórios terceiros (importações e/ou exportações), devendo as regras a aplicar às transações intracomunitárias de bens serem analisadas à luz das normas de territorialidade previstas no RITI.

No caso de Portugal, a temática da localização das operações reveste-se ainda de uma maior acuidade atendendo ao facto de vigorarem nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores taxas de imposto diferentes entre si e das que vigoram no território continental. Nestes casos, para apurar a taxa a aplicar a cada operação, será necessário, antes de mais, determinar onde a mesma se considera localizada<sup>120</sup>.

O artigo 6.º é talvez uma das disposições mais complexas do Código do IVA e que aborda uma das matérias de mais difícil resolução. Atualmente conta com quinze números: nos primeiros cinco aborda a localização das operações qualificadas como transmissões de bens (nos termos do artigo 3.º) reservando os restantes para a localização das operações qualificadas como prestações de serviços (nos termos do artigo 4.º)<sup>121</sup>. De facto, tal como já referido anteriormente, após a entrada em vigor da Diretiva IVA, as regras de localização das prestações de serviços foram alvo de alterações<sup>122</sup>, assentes na estratégia de

---

<sup>118</sup> No Anexo 3 consta a redação atual do artigo 6.º do Código do IVA.

<sup>119</sup> O legislador nacional, contrariamente aos demais legisladores comunitários, aquando da transposição da Diretiva IVA para o ordenamento jurídico interno, optou por contemplar no Código do IVA as regras relativamente à localização das prestações de serviços comunitárias, deixando para o RITI apenas as transações intracomunitárias de bens.

<sup>120</sup> Para este efeito, conforme prevê o n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 347/1985, de 23.08, as regras previstas no artigo 6.º devem ser aplicadas com as necessárias adaptações.

<sup>121</sup> Até 31.12.2009 este normativo continha nos seus n.ºs 1, 2, 3, 22 e 23 as regras de localização das transmissões de bens e nos n.ºs 4 a 21 as regras de localização das prestações de serviços.

<sup>122</sup> Estas alterações derivam da aprovação pelo Conselho, a 12.02.2008, do Pacote IVA (composto pelas Diretivas 2008/8/CE e 2008/9/CE e do Regulamento (CE) n.º 143/2008).

aproximação, tanto quanto possível, da tributação dos serviços ao local onde ocorre efetivamente o consumo. Tal provocou que o artigo 6.º, sobretudo a partir 1 de janeiro de 2010<sup>123</sup>, sofresse consideráveis alterações que, embora tenham resultado numa simplificação desta disposição, continua nos dias de hoje a manter um razoável grau de complexidade.

De acordo com as novas regras constantes nos artigos 44.º e 45.º da Diretiva IVA, os serviços efetuados entre sujeitos passivos do imposto (serviços “B2B”) passaram a ser localizadas onde ocorre o consumo, ou seja, no local onde o adquirente dos serviços tem a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio<sup>124</sup> (a regra geral de localização das

---

<sup>123</sup> Em Portugal, as novas regras foram transpostas através do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12.08. A Direção dos Serviços do IVA (DSIVA), no sentido de explicitar as novas regras de localização das prestações de serviços a vigorar após 01.01.2010, emitiu o Ofício-Circulado n.º 30115/2009, de 29.12 ([http://info.portal.dasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/A20D6C9E-DD1A-4A40-D24-36B5F99A352/0/OficCirc\\_30115.pdf](http://info.portal.dasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/A20D6C9E-DD1A-4A40-D24-36B5F99A352/0/OficCirc_30115.pdf)).

<sup>124</sup> Os conceitos de sede, estabelecimento estável ou domicílio não constam, nem na Diretiva IVA nem no CIVA, mas sim no Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15.03. Este Regulamento foi posteriormente alterado pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 07.10, que não produzindo alterações aos artigos citados, regulamentou disposições maioritariamente aplicáveis a partir de 01.01.2015 ou, no caso de prestações de serviços relacionadas com bens imóveis, aplicáveis a partir de 01.01.2017.

Assim, em conformidade com o artigo 10.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, a **sede da atividade económica** “*é o lugar onde são exercidas as funções da administração central da empresa*”, em que são tidos em consideração “*o lugar onde são tomadas as decisões essenciais de direção geral da empresa, o lugar da sua sede social e o lugar onde se reúnem os órgãos de gestão*”, pelo que “*a existência de um endereço postal não pode determinar por si só o lugar onde o sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica*”. Relativamente ao conceito de **estabelecimento estável**, o artigo 11.º entende tratar-se de “*qualquer estabelecimento, diferente da sede da atividade económica (...), caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permitam receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento*”. Quanto ao **domicílio** e à **residência habitual** de uma pessoa singular, independentemente de se tratar de um sujeito passivo ou não, os artigos 12.º e 13.º, respetivamente, definem-nos como sendo aquele que “*consta do registo da população ou registo similar, ou o endereço comunicado por essa pessoa às autoridades fiscais competentes, salvo se existirem provas de que esse endereço não reflete a realidade*” e, quanto à residência habitual o “*lugar onde essa pessoa singular habitualmente reside em razão de vínculos pessoais e profissionais*”.

O Regulamento estipula ainda no seu artigo 18.º que a demonstração da **qualidade de sujeito passivo por parte do adquirente/destinatário** do serviço é feita, no caso de sujeitos passivos estabelecidos ou registados na UE, através da utilização do número de identificação para efeitos fiscais de IVA e, no caso de sujeitos passivos estabelecidos ou registados fora da UE, através do certificado emitido pelas autoridades tributárias, número de identificação IVA ou similar ou outro elemento comprovativo. Quanto ao **lugar de estabelecimento do destinatário**, conforme os artigos 20.º e 21.º, compete ao prestador determiná-lo “*com base na informação fornecida pelo destinatário e verificar essa informação através de medidas de segurança comerciais normais, tais como as relativas aos controlos de identidade ou de pagamento*” e, caso o destinatário disponha de estabelecimentos estáveis em vários EM, a tributação ocorre no lugar do estabelecimento que recebe o serviço e o utiliza.

prestações de serviços passou, assim, da origem para o destino<sup>125</sup>). Para os serviços efetuados entre sujeitos passivos de imposto e particulares (serviços “B2C) a regra geral de localização continuou a ser a mesma, ou seja, o local da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador (manteve-se, assim, a regra geral de localização das prestações de serviços na origem)<sup>126</sup>. Coexistem, depois, um conjunto de exceções que contemplam regras específicas de localização para certas prestações de serviços<sup>127</sup>.

Em suma, no que diz respeito às regras de localização das prestações de serviços, a transposição para o nosso ordenamento jurídico da Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro, conferiu ao artigo 6.º uma estrutura mais leve com duas regras gerais e algumas exceções, umas que são comuns (porque são aplicáveis às regras gerais B2B e B2C) e outras específicas (na medida em que afastam apenas a regra geral B2C) mas que partilham o mesmo objetivo: aproximar a tributação ao local onde ocorre o ato de consumo. No Quadro n.º 1 consta a atual estrutura do artigo 6.º do Código do IVA<sup>128</sup>.

**Quadro n.º 1: Estrutura do artigo 6.º do Código do IVA**

<b>TRANSMISSÕES DE BENS</b>	<b>PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS</b>
<b>Regra geral</b>	<b>Regras gerais</b>
n.º 1	n.º 6 al. a) – <b>B2B</b> / n.º 6 al. b) – <b>B2C</b>
<b>Regras específicas</b>	<b>Exceções às regras gerais B2B e B2C</b>
n.ºs 2 e 3	n.ºs 7, 8, 12 al. a) e d) e 14
<b>Regras relativas às transmissões de gás, eletricidade, calor ou frio</b>	<b>Exceções à regra geral B2C</b>
n.ºs 4 e 5	n.ºs 9, 10, 11, 12 al. b), c) e e), 13 e 15

**Fonte:** Elaboração própria

<sup>125</sup> Até 31.12.2009 a regra geral de localização das prestações de serviços não distinguia a qualidade do adquirente pelo que se aplicava sempre a regra geral de localização na origem (sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador) (cf. redação do artigo 43.º da Diretiva IVA anterior às alterações introduzidas pela Diretiva 2008/8/CE).

<sup>126</sup> As regras gerais de localização são de aplicação supletiva, ou seja, aplicam-se a todas as operações que não tenham uma regra especial de localização.

<sup>127</sup> De qualquer forma, mesmo continuando a ser uma temática complexa, estas exceções são em menor número do que aquelas que tínhamos até ao final de 2009, em que a Diretiva IVA previa uma regra geral de tributação na origem, exceções à regra geral e exceções às próprias exceções.

<sup>128</sup> No Anexo 4 consta uma tabela de correspondência entre as principais normas da Diretiva IVA e o Código do IVA relativamente à temática da localização das operações.

## 1.4.2. Conceitos relevantes para a aplicação das regras de localização das operações

### 1.4.2.1. Âmbito de aplicação territorial do imposto

Em termos fiscais, localizar uma operação “*significa determinar o território onde ela vai ser tributada, ou seja, determinar o ordenamento jurídico fiscal que lhe será aplicável, de acordo com o qual será ou não tributável*” (Palma, 2017: 41). Assim, poder-se-á afirmar que é através das regras de localização que são estabelecidos os critérios que permitem identificar o Estado com poderes para exigir o imposto devido pelas operações efetuadas entre pessoas ou entidades estabelecidas ou residentes em diferentes Estados.

De forma a ser realizada uma correta qualificação das operações é necessário explicitar o alcance da incidência territorial do IVA (na medida que só se aplicará a factos ocorridos em território nacional)<sup>129</sup>. O artigo 1.º do Código do IVA, para além de definir o que está sujeito a imposto, promove no seu n.º 2 à clarificação de alguns conceitos de carácter territorial, que são necessários desde já compreender:

- **Território nacional**: o território nacional tal como é definido pelo artigo 5.º da Constituição da República Portuguesa, ou seja, “*Portugal abrange o território historicamente definido no continente europeu e os arquipélagos dos Açores e da Madeira*”. Contrariamente ao que sucedeu noutros Estados-Membros (que retiraram alguns territórios de aplicação do sistema comum do IVA) não existem quaisquer especificidades em termos do IVA a serem aplicados às duas Regiões Autónomas<sup>130</sup>.
- **Comunidade e território da Comunidade**: Conjunto dos territórios nacionais dos Estados-Membros da UE com exceção dos seguintes territórios:
  - **País terceiro**: um país não pertencente à Comunidade, incluindo os seguintes territórios de Estados-Membros da Comunidade: ilha de Helgoland e

---

<sup>129</sup> De reforçar que para uma adequada qualificação da operação, para além da tarefa nem sempre fácil de a localizar territorialmente, temos de perceber, caso esta se localize no território nacional, se será, ou não, tributada (pois pode beneficiar de alguma das isenções previstas nos artigos 9.º a 15.º do CIVA).

<sup>130</sup> Com exceção de algumas questões pontuais relacionadas com a insularidade, como por exemplo, a existência de taxas de imposto mais reduzidas e de algumas isenções específicas (sobretudo relacionadas com o transporte de pessoas e mercadorias).

território de Büsingen (República Federal da Alemanha), Ceuta e Melilha (Reino de Espanha) e Livigno, Campione d'Itália e águas nacionais do Lago de Lugano (República Italiana);

- **Territórios terceiros:** os seguintes territórios dos Estados-Membros da Comunidade: Ilhas Canárias (Reino de Espanha), os territórios da República Francesa referidos no artigo 349.º e no n.º 1 do artigo 355.º do TFUE, o Monte Atos (República Helénica), as Ilhas Anglo-Normandas (Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte) e as Ilhas Aland (República da Finlândia).

Significam estas exceções ao conceito de comunidade e território da comunidade que, em termos práticos, as **operações realizadas entre sujeitos passivos “portugueses” e estes países/territórios terceiros qualificam-se como importações e/ou exportações e não como operações intracomunitárias.**

A distinção entre países terceiros e territórios terceiros releva apenas para questões aduaneiras e não para efeitos da aplicação das regras do IVA. De facto, enquanto os países terceiros não pertencem à UE, nem para efeitos aduaneiros nem para efeitos fiscais (o que implica a sujeição dos bens provenientes destes territórios tanto a direitos aduaneiros como a IVA na importação), os territórios terceiros pertencem à UE para efeitos aduaneiros mas não para efeitos fiscais (o que implica a não sujeição dos bens provenientes destes territórios a direitos aduaneiros mas a sua sujeição a IVA na importação).

O n.º 4 do artigo 1.º determina, ainda, que as operações efetuadas a partir de, ou com destino a, Principado do Mónaco, Ilha de Man e zonas de soberania do Reino Unido de Akrotiri e Dhekelia, consideram-se efetuadas a partir de, ou com destino, respetivamente, à República Francesa, ao Reino Unido da Grã Bretanha e da Irlanda do Norte e à República de Chipre. Em termos práticos tal significa que as **operações realizadas entre sujeitos passivos “portugueses” e estes territórios assimilados se qualificam como operações intracomunitárias e não como importações e/ou exportações.**

Nos Quadros n.º 2 e 3 é possível analisar os territórios incluídos e excluídos do território aduaneiro da UE e no território fiscal da UE, respetivamente.

**Quadro n.º 2: Território Aduaneiro da União Europeia**

<b>TERRITÓRIO ADUANEIRO DA UNIÃO EUROPEIA</b>				
(art.º 4.º do CAU, art.ºs 349.º e 355.º n.º 1 do TFUE e art.º 1.º n.º 2.º al. b) a d) e n.º 4 do CIVA)				
		INCLUI (a)	EXCLUI (b)	
			PAÍSES NÃO PERTENCENTES À UE	
ESTADOS-MEMBROS DA UNIÃO EUROPEIA		Alemanha	Ilha de Helgoland e Território de Büsingen	
		Áustria		
		Bélgica		
		Bulgária		
		Chipre	Zonas de soberania do Reino Unido de Akrotiri e Dhekelia (c)	
		Croácia		
		Dinamarca		Ilhas Faroé e Gronelândia
		Eslováquia		
		Eslovénia		
		Espanha	Ilhas Canárias	Ceuta e Melilha
		Estónia		
		Finlândia	Ilhas Aland	
		França	Guadalupe, Guiana Francesa, Martinica, Reunião, Saint-Barthélemy e Saint-Martin; Principado do Mónaco (c)	Nova Caledónia e Dependências, Polinésia Francesa, Terras Austrais e Antárticas Francesas, Ilhas de Wallis e Futuna, Mayotte e São Pedro e Miquelon
		Grécia	Monte Atos	
		Hungria		
		Irlanda		
		Itália		Municípios de Livigno e Campione d'Itália e Águas nacionais do Lago Lugano
		Letónia		
		Lituânia		
		Luxemburgo		
	Malta			
	Países Baixos		Arruba e Antilhas Neerlandesas (Bonaire, Curaçao, Saba, Santo Eustáquio e São Martinho)	
	Polónia			
	Portugal			
	Reino Unido	Ilha de Man (c); Ilhas Anglo-Normandas ou Ilhas do Canal: Guernsey, Jersey e outras ilhas menores	Anguila, Ilhas Caimão, Ilhas Malvinas-Falkland, Geórgia do Sul e Ilhas Sandwich do Sul, Gibraltar, Montserrat, Pitcairn, Santa Helena e Dependências, Território Antártico Britânico, Território Britânico do Oceano Índico, Ilhas Turcas e Caicos, Ilhas Virgens Britânicas e Bermudas	
	República Checa			
	Roménia			
	Suécia			

**Fonte:** Elaboração própria

**Legenda:**

**(a)** Não sujeição a direitos aduaneiros mas a sujeição a IVA na importação.

**(b)** Sujeição a direitos aduaneiros e a IVA na importação.

**(c)** Não sujeição a direitos aduaneiros nem a IVA enquanto importação (operações qualificadas como intracomunitárias).

**Quadro n.º 3: Território Fiscal da União Europeia**

<b>TERRITÓRIO FISCAL (espaço territorial a que se aplica a Diretiva IVA)</b> (art.ºs 5.º e 6.º da Diretiva IVA e art.º 1.º n.º 2.º al. b) a d) e n.º 4 do CIVA)		
	<b>INCLUI</b>	<b>EXCLUI</b>
 Alemanha		Ilha de Helgoland e Território de Büsingen
 Áustria		
 Bélgica		
 Bulgária		
 Chipre	Zonas de soberania do Reino Unido de Akrotiri e Dhekelia	
 Croácia		
 Dinamarca		Ilhas Faroé e Gronelândia
 Eslováquia		
 Eslovénia		
 Espanha		Ilhas Canárias Ceuta e Melilha
 Estónia		
 Finlândia		Ilhas Aland
 França	Principado do Mónaco	Guadalupe, Guiana Francesa, Martinica, Reunião, Saint-Barthélemy e Saint-Martin Nova Caledónia e Dependências, Polinésia Francesa, Terras Austrais e Antárticas Francesas, Ilhas de Wallis e Futuna, Mayotte e São Pedro e Miquelon
 Grécia		Monte Atos
 Hungria		
 Irlanda		
 Itália		Municípios de Livigno e Campione d'Itália e Águas nacionais do Lago Lugano
 Letónia		
 Lituânia		
 Luxemburgo		
 Malta		
 Países Baixos		Arruba e Antilhas Neerlandesas (Bonaire, Curaçao, Saba, Santo Eustáquio e São Martinho)
 Polónia		
 Portugal		
 Reino Unido	Ilha de Man	Ilhas Anglo-Normandas (Ilhas do Canal: Guernsey, Jersey e outras ilhas menores) Anguila, Ilhas Caimão, Ilhas Malvinas-Falkland, Geórgia do Sul e Ilhas Sandwich do Sul, Gibraltar, Montserrat, Pitcairn, Santa Helena e Dependências, Território Antártico Britânico, Território Britânico do Oceano Índico, Ilhas Turcas e Caicos, Ilhas Virgens Britânicas e Bermudas
 República Checa		
 Roménia		
 Suécia		

**Fonte:** Elaboração própria

### **1.4.2.2. Outros conceitos com relevância para a correta localização das operações**

Para além da definição do que está sujeito a imposto e da clarificação de conceitos de carácter territorial, no artigo 1.º constam ainda outros conceitos relevantes para a aplicação das regras de localização das operações (maioritariamente para a localização das prestações de serviços). Assim, de acordo com o n.º 3 e as alíneas e) a j) do n.º 2 do artigo 1.º:

- **Transporte intracomunitário de passageiros:** é o transporte de passageiros cujo lugar de partida e de chegada se situa no território da Comunidade sem escala em país terceiro, bem como a parte de um transporte de passageiros efetuada no território da Comunidade, sem que haja escala em país terceiro entre o lugar de partida e o lugar de chegada. Por sua vez:
  - **Lugar de partida de um transporte:** é o primeiro lugar previsto para o embarque dos passageiros no território da Comunidade (eventualmente após o início ou escala fora da Comunidade);
  - **Lugar de chegada de um transporte:** é o último lugar previsto de desembarque no território da Comunidade dos passageiros que tenham embarcado no território da Comunidade (eventualmente antes de uma escala ou destino fora da Comunidade); e
  - **Transporte de ida e volta:** são dois transportes distintos: um para o trajeto de ida e outro para o trajeto de volta.
  
- **Transporte intracomunitário de bens:** é o transporte de bens cujos lugar de partida e de chegada se situam no território de Estados-Membros diferentes. De acordo com o n.º 5 é equiparado a transporte intracomunitário de bens qualquer transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território nacional ou no interior de um outro Estado-Membro, sempre que esse transporte se encontre diretamente ligado a um transporte intracomunitário dos mesmos bens. Por sua vez:
  - **Lugar de partida:** é o lugar onde se inicia efetivamente o transporte (não sendo considerados os trajetos efetuados para chegar ao lugar onde se encontram os bens); e
  - **Lugar de chegada:** o lugar onde termina efetivamente o transporte dos bens.

- **Serviços de telecomunicações:** são todos os serviços que possibilitem a transmissão, a emissão ou a receção de sinais, texto, imagem e som ou de informações de todo o tipo através de fios, da rádio, de meios óticos ou de outros meios eletromagnéticos, incluindo a cessão ou a concessão com elas correlacionadas de direitos de utilização de instalações de transmissão, emissão ou receção e a disponibilização do acesso a redes de informação mundiais.
- **Sujeito passivo revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio:** é a pessoa singular ou coletiva cuja atividade consista na aquisição, para revenda, de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, e cujo consumo próprio desses bens não seja significativo;
- **Locação de curta duração de um meio de transporte:** é 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.

Para além destas definições constantes no artigo 1.º, também o Anexo D ao Código do IVA<sup>131</sup>, fornece uma lista, embora exemplificativa, de **serviços prestados por via eletrónica**. São eles:

- Fornecimento de sítios informáticos, domiciliação de páginas *web*, manutenção à distância de programas e equipamentos;
- Fornecimento de programas e respetivas atualizações;
- Fornecimento de imagens, textos e informações e disponibilização de bases de dados;
- Fornecimento de música, filmes e jogos, incluindo jogos de azar e a dinheiro, e de emissões ou manifestações políticas, culturais, artísticas, desportivas, científicas ou de lazer;
- Prestação de serviços de ensino à distância.

Não havendo, nem no Código do IVA nem na Diretiva IVA, a definição de outros conceitos igualmente relevantes para a correta aplicação das regras de localização, temos de nos

---

<sup>131</sup> O Anexo D do Código do IVA resulta da transposição para a ordem jurídica interna do Anexo II da Diretiva IVA.

socorrer do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março, com as alterações introduzidas posteriormente pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro, e, doravante, designado simplesmente por Regulamento.

Nestes normativos constam as definições dos seguintes conceitos com relevância para a territorialidade das operações (concretamente para as prestações de serviços):

- **Serviços de restauração e de catering** [artigo 6.º do Regulamento]: os serviços que consistam no fornecimento de comida ou de bebidas, preparadas ou não, ou de ambas, destinadas ao consumo humano, acompanhado de serviços de apoio suficientes para permitir o consumo imediato das mesmas. O fornecimento de comida ou de bebidas, ou de ambas, constitui apenas uma componente de um conjunto em que os serviços são predominantes. Constituem serviços de restauração os serviços prestados nas instalações do prestador e serviços de *catering* os serviços prestados fora das instalações do prestador. Não se consideram, no entanto, nem serviços de restauração nem de *catering*, o fornecimento de comida ou de bebidas, preparadas ou não, ou de ambas, incluindo ou não o transporte das mesmas, sem qualquer outro serviço de apoio<sup>132</sup>.
- **Serviços de telecomunicações** [artigo 6.º-A do Regulamento]: são os serviços já definidos no n.º 2 do artigo 1.º do Código do IVA (transposição do n.º 2 do artigo 24.º da Diretiva IVA) e que incluem, nomeadamente<sup>133</sup>:
  - Serviços telefónicos fixos e móveis para a transmissão e a comutação de voz, dados e vídeo, incluindo os serviços telefónicos com uma componente de imagem, também conhecidos como serviços de videofonia;
  - Serviços telefónicos prestados através da *Internet*, incluindo voz sobre o protocolo de *Internet* (VoIP);

---

<sup>132</sup> O Ofício-Circulado n.º 30115/2009, de 29.12 (a que já foi feita referência na nota de rodapé n.º 123) estabelece na sua Seção VI que está excluído do conceito de “*serviços de alimentação e bebidas*” os serviços que consistam apenas na preparação e transporte de alimentação e o simples fornecimento de refeições prontas a consumir nos regimes de pronto a comer e levar ou com entrega ao domicílio.

<sup>133</sup> Os serviços de telecomunicações não abrangem: i) serviços prestados por via eletrónica e ii) serviços de radiodifusão e televisão (cf. n.º 2 do artigo 6.º-A do Regulamento).

- Serviços de mensagens de voz, chamadas em espera, reencaminhamento de chamadas, identificação de chamadas, chamadas de conferência com três participantes e outros serviços de gestão de chamadas;
  - Serviços de radiomensagem;
  - Serviços de audiotexto;
  - Serviços de fax, telégrafo e telex;
  - Acesso à *Internet*, incluindo a *World Wide Web*;
  - Ligações a redes privadas que forneçam ligações de telecomunicações para uso exclusivo do cliente.
- **Serviços de radiodifusão e televisão** [artigo 6.º-B do Regulamento]: são os serviços que consistam em conteúdos áudio e audiovisuais (como programas fornecidos ao público em geral através de redes de comunicações por e sob a responsabilidade editorial de um fornecedor de serviços de comunicação social, para audição ou visualização simultâneas, com base numa grelha de programação), nomeadamente<sup>134</sup>:
    - Programas de radiodifusão ou de televisão transmitidos ou retransmitidos através de uma rede de radiodifusão ou de televisão;
    - Programas de radiodifusão ou de televisão distribuídos através da *Internet* ou de redes eletrónicas similares (fluxo contínuo IP), se difundidos em simultâneo com a sua transmissão ou retransmissão através de uma rede de radiodifusão ou de televisão.
  - **Serviços prestados por via eletrónica**<sup>135</sup> [artigo 7.º do Regulamento]: são os serviços que são prestados através da *Internet* ou de uma rede eletrónica e cuja natureza torna a sua prestação essencialmente automatizada, requerendo uma intervenção

---

<sup>134</sup> Os serviços de radiodifusão e televisão não abrangem: i) serviços de telecomunicações; ii) serviços prestados por via eletrónica; iii) prestação de informações sobre programas específicos a pedido; iv) transferência de direitos de difusão ou de transmissão; v) locação de equipamento técnico ou de instalações para receber uma emissão; e vi) programas de radiodifusão ou de TV através da *internet* ou de redes eletrónicas similares (fluxo contínuo IP), salvo se difundidos em simultâneo através das redes de radiodifusão ou TV (*cf.* n.º 3 do artigo 6.º-B do Regulamento).

<sup>135</sup> A lista indicativa dos serviços prestados por via eletrónica descritos no Anexo D do Código do IVA e no Anexo II da Diretiva IVA é posteriormente exemplificada no Anexo I do Regulamento.

humana mínima e que são impossíveis de assegurar na ausência de tecnologias da informação<sup>136 137</sup>.

- **Serviços relacionados com bens imóveis**<sup>138</sup> [artigo 31.º-A do Regulamento]: são os serviços que tenham uma relação suficientemente direta com esses bens. Tal acontece quando derivam de um bem imóvel e esse bem é um elemento constitutivo do serviço e constitui um elemento central e essencial para a prestação dos serviços ou quando são prestados ou destinados a um bem imóvel e têm por objeto a alteração jurídica ou material desse bem<sup>139</sup>.

O n.º 2 do artigo 31.º-A elenca alguns dos possíveis serviços relacionados com bens imóveis, nomeadamente<sup>140</sup>:

---

<sup>136</sup> Os serviços prestados por via eletrónica não abrangem, entre outros: i) serviços de radiodifusão e TV; ii) serviços de telecomunicações; iii) bens cuja encomenda e respetivo processamento sejam efetuados por via eletrónica; iv) CD-ROM, disquetes e suportes materiais similares; v) material impresso, tal como livros, boletins, jornais ou revistas; vi) CD e cassetes áudio; vii) Cassetes vídeo e DVD ou viii) jogos em CD-ROM (cf. n.º 3 do artigo 7.º do Regulamento).

<sup>137</sup> A Comissão Europeia publicou em abril de 2014 um conjunto de notas explicativas sobre as alterações relativas ao IVA na UE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos que entraram em vigor em 2015. Estas notas estão disponíveis para consulta em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/uniao\\_europeia/IVA/Documents/explanatory\\_notes\\_2015\\_pt.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/uniao_europeia/IVA/Documents/explanatory_notes_2015_pt.pdf).

<sup>138</sup> De acordo com o artigo 13.º-B do Regulamento consideram-se bens imóveis: i) qualquer parcela delimitada do solo, situada à sua superfície ou sob a sua superfície, que possa ser objeto de um direito real; ii) qualquer edifício ou construção fixado ao solo ou no solo, acima ou abaixo do nível do mar, que não possa ser facilmente desmantelado ou deslocado; iii) qualquer elemento que tenha sido instalado e faça parte integrante de um edifício ou de uma construção, sem o qual estes não estão completos, tais como portas, janelas, telhados, escadas e elevadores; ou iv) qualquer elemento, equipamento ou máquina permanentemente instalado num edifício ou numa construção que não possa ser deslocado sem destruir ou alterar o edifício ou a construção.

Sobre o lugar das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis *vide* o Ofício-Circulado n.º 30191/2017, de 08.06 ([http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Documents/Oficio\\_circulado\\_30191\\_2017.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_circulado_30191_2017.pdf)).

<sup>139</sup> A Comissão Europeia publicou em outubro de 2015 um conjunto de notas explicativas sobre as regras da UE em matéria de IVA relativas ao lugar das prestações de serviços relacionados com bens imóveis que entram em vigor em 2017. Estas notas estão disponíveis para consulta em [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/uniao\\_europeia/IVA/Documents/explanatory\\_notes\\_new\\_pt.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/uniao_europeia/IVA/Documents/explanatory_notes_new_pt.pdf).

<sup>140</sup> Os serviços relacionados com bens imóveis não abrangem, entre outros: i) a elaboração de plantas de um edifício ou de partes de um edifício desde que não sejam destinadas a um determinado terreno; ii) a armazenagem de bens num bem imóvel, se nenhuma parte específica desse imóvel for destinada ao uso exclusivo do destinatário; iii) a prestação de serviços publicitários, mesmo que envolva a utilização de bens imóveis ou iv) a intermediação nas prestações de serviços de alojamento no setor hoteleiro ou em setores com funções similares, como os campos de férias ou os terrenos destinados a campismo, se o intermediário agir em nome e por conta de outra pessoa (cf. n.º 3 do artigo 31.º-A do Regulamento).

- A elaboração de plantas de um edifício ou de partes de um edifício destinadas a um determinado terreno, independentemente de o edifício estar ou não construído;
  - A prestação de serviços de fiscalização no local ou de serviços de segurança;
  - A construção de um edifício num terreno, bem como as obras de construção e demolição efetuadas num edifício ou em partes de um edifício; ou
  - A prestação de serviços de alojamento no setor hoteleiro ou em setores com funções similares, como os campos de férias ou os terrenos destinados a campismo, incluindo o direito a permanecer num lugar específico resultante da conversão de direitos de utilização periódica e direitos afins.
- **Serviços relacionados com o acesso (e acessórios ao acesso) a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas ou similares** [artigo 32.º e 33.º do Regulamento]: são os serviços que incluem a prestação de serviços cujas características essenciais consistem na concessão do direito de acesso a uma manifestação em troca de um bilhete ou remuneração, incluindo uma remuneração sob a forma de assinatura, bilhete de época ou quotização periódica. É aplicável designadamente ao<sup>141</sup>:
- Direito de acesso a espetáculos, representações teatrais, espetáculos de circo, feiras, parques de atrações, concertos, exposições e outras manifestações culturais similares;
  - Direito de acesso a manifestações desportivas, tais como jogos ou competições;
  - Direito de acesso a manifestações educativas e científicas, tais como conferências e seminários.

Por sua vez, o artigo 33.º define como considerados serviços acessórios ao acesso a estas manifestações, os serviços prestados separadamente a título oneroso à pessoa que assiste a essas manifestações e que incluem, nomeadamente, a utilização de vestiários ou instalações, mas não incluem os meros serviços de intermediação respeitantes à venda de bilhetes.

---

<sup>141</sup> Os serviços relacionados com o acesso a estas manifestações não abrangem a utilização de instalações, tais como salas de ginástica ou outros recintos, em troca do pagamento de uma quotização (cf. n.º 3 do artigo 32.º do Regulamento).

- **Locação de meios de transporte** [artigos 38.º a 40.º do Regulamento]: as regras de localização aplicáveis à locação de meios de transporte dependem da duração da posse ou utilização contínua (sendo que a definição de locação de curta duração consta do já referido n.º 2 do artigo 1.º do CIVA).

Antes de mais é importante clarificar que, de acordo com o artigo 38.º do Regulamento, os “*meios de transporte*” incluem veículos (sejam ou não motorizados) e outros equipamentos e dispositivos destinados ao transporte de pessoas ou objetos de um lugar para outro, que podem ser puxados, movidos por tração ou empurrados por veículos e que normalmente se destinam a ser utilizados para transporte e são, efetivamente, adequados a essa utilização<sup>142</sup>. Neles se incluem, nomeadamente<sup>143</sup>:

- Veículos terrestres, tais como carros, motociclos, bicicletas, triciclos e caravanas;
- Reboques e semirreboques;
- Vagões ferroviários;
- Embarcações;
- Aeronaves;
- Veículos especificamente destinados ao transporte de doentes e feridos;
- Tratores agrícolas e outros veículos agrícolas;
- Cadeiras de propulsão mecânica ou eletrónica para inválidos.

Uma vez que as regras de localização aplicáveis aos serviços de locação de meios de transporte diferem da duração da posse, o artigo 39.º do Regulamento estipula que esta duração é determinada com base no contrato entre as partes envolvidas e que, no caso de contratos consecutivos, a duração é a da posse ou utilização

---

<sup>142</sup> O conceito de “*meios de transporte*” está igualmente plasmado no ponto 2 da Seção V do Ofício-Circulado n.º 30115/2009 de 29.12, ao referir tratar-se de “*qualquer veículo, motorizado ou não, ou quaisquer dispositivos ou equipamentos destinados ao transporte de pessoas ou de bens, que possam ser tracionados por veículos, em condições efetivas de poder transportar pessoas ou bens*”, apenas acrescentando os veículos militares, de vigilância ou de defesa passiva (com exceção dos veículos de combate) à lista exemplificativa.

<sup>143</sup> Estão excluídos do conceito de “*meios de transporte*” os veículos permanentemente imobilizados e os contentores (cf. n.º 3 do artigo 38.º do Regulamento).

contínuas do meio de transporte ao abrigo da totalidade dos contratos<sup>144</sup>.

Igualmente importante para localizar corretamente serviços de locação de meios de transporte é clarificar a expressão “*lugar da colocação à disposição do destinatário*” que, de acordo com o artigo 40.º do Regulamento, refere-se ao “*lugar onde o destinatário ou um terceiro agindo por sua conta toma materialmente posse do mesmo*”.

### **1.4.3. As regras de localização nas transmissões de bens**

A regra geral de localização das transmissões de bens, formulada no **n.º 1 do artigo 6.º**, estabelece como elemento de conexão o lugar em que se inicia a expedição ou transporte dos bens com destino ao adquirente ou, não havendo expedição ou transporte, o lugar em que os bens são colocados à disposição do adquirente. Esta regra geral assume um caráter residual na medida em que é aplicável sempre que uma dada transmissão de bens (seja pela natureza dos bens ou pelas circunstâncias em que essa transmissão ocorre) não seja objeto de uma regra de localização específica.

Assim sendo, face ao disposto no n.º 1 do artigo 6.º, as transmissões de bens são, regra geral, localizadas/tributadas em território nacional quando os bens aqui se localizam aquando do início do seu transporte ou da expedição para o adquirente ou, na falta desta, quando é em território nacional que os bens são postos à disposição do adquirente. De referir que a regra ora enunciada aplica-se apenas às transmissões de bens que forem praticadas no interior do território nacional, pois num contexto internacional dever-se-á também tomar em consideração o local do destino dos bens (de acordo com o “*princípio da tributação no país de destino*”)<sup>145</sup>. Assim:

- No caso das **exportações**, embora sujeitas a IVA em Portugal em virtude na norma mencionada (uma vez que é aqui que se inicia o transporte com destino ao

---

<sup>144</sup> Não é posta em causa, desde que não haja práticas abusivas, que a duração do contrato ou contratos de locação de curta duração que precedem o contrato de longa duração.

<sup>145</sup> As operações efetuadas com ou entre as Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores não tendo, obviamente, um caráter internacional, pois integram o território nacional, têm, contudo, um tratamento diferente no que respeita a taxas de tributação, pelo que se torna necessário definir os critérios da aplicação das regras de localização constantes no artigo 6.º com as necessárias adaptações. No ponto 1.4.5 far-se-á o enquadramento e exemplificação da aplicação das regras de localização das operações (transmissões de bens e prestações de serviços) efetuadas entre o Continente e as Regiões Autónomas.

adquirente) irão, no entanto, beneficiar da isenção contemplada no artigo 14.º (desde que comprovadas nos termos do n.º 8 do artigo 29.º pois caso esta comprovação não exista o n.º 9 do mesmo artigo determina a obrigação da liquidação do IVA)<sup>146</sup>;

- Já no caso das **importações** que, em princípio, não seriam tributáveis em Portugal em virtude da regra descrita (pois o local de início do transporte é num país/território terceiro) verifica-se que serão efetivamente aqui tributadas face ao disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 1.º e também nos artigos 5.º e 17.º (a menos o artigo 13.º contemple uma isenção);
- Relativamente às **transações intracomunitárias de bens**, estas deverão ser analisadas à luz das normas de territorialidade previstas no RITI, verificando-se, neste caso, em regra, a isenção das transmissões intracomunitárias de bens (artigo 14.º do RITI) e a sujeição a imposto das aquisições intracomunitárias de bens (artigo 1.º do RITI).

No **n.º 2 do artigo 6.º** é exposta uma situação específica que está relacionada com eventuais transmissões de bens efetuadas antes da importação e que serão igualmente localizadas/tributadas em território nacional. Assiste-se, no fundo, a um reforço da regra geral de localização, fazendo com que sejam também tributadas em território nacional as vendas efetuadas pelos importadores antes mesmo de estes realizarem a importação dos bens, o que acontece, por exemplo, numa situação em que a empresa (X) estabelecida num país/território terceiro vende bens à empresa (Y) estabelecida em território nacional, e esta, antes de os importar em Portugal, vende-os à empresa (Z) também localizada no território nacional<sup>147</sup>. O n.º 2 do artigo 6.º alarga, assim, o alcance da regra enunciada no n.º 1 para que as transmissões de bens em cadeia efetuadas pelo importador e pelos sucessivos adquirentes, sejam localizadas no território nacional, permitindo-se assim que os alienantes possam deduzir o IVA suportado com a respetiva aquisição.

Outra situação específica, tratada no **n.º 3 do artigo 6.º**, refere-se às transmissões efetuadas

---

<sup>146</sup> A propósito da noção de exportador e do enquadramento em sede de IVA das transmissões de bens destinados à exportação *vide* a Circular n.º 8/2015 de 27.07 da Direção de Serviços de Regulação Aduaneira e da DSIVA ([http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Documents/Circular\\_8\\_2015.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Circular_8_2015.pdf)).

<sup>147</sup> Se nada fosse dito, tais vendas não seriam tributadas em território nacional, uma vez que os bens oriundos do país/território terceiro não estão aqui situados no momento em que são transmitidos ao adquirente.

a bordo de aeronaves, navios e comboios durante um transporte intracomunitário de passageiros (que só serão tributadas em território nacional no caso de aqui se situar o local da partida e o local de chegada for noutro Estado-Membro). Recorde-se, a este propósito, os conceitos de “*transporte intracomunitário de passageiros*”, de “*lugar de partida de um transporte*” e de “*lugar de chegada de um transporte*”, já analisados e que constam no n.º 3 do artigo 1.º.

Nos **n.ºs 4 e 5 do artigo 6.º**, não obstante o previsto nos n.ºs 1 e 2, são tratadas as regras relativas às transmissões de gás, através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada, de eletricidade, de calor ou de frio, através de redes de aquecimento ou de arrefecimento<sup>148</sup>.

De acordo com o disposto no **n.º 4** as transmissões destes bens são localizadas/tributadas em Portugal<sup>149</sup> quando:

- O adquirente seja um sujeito passivo revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, cuja sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou, na sua falta, o domicílio, se situe no território nacional;
- O adquirente seja um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º (mas que não seja um sujeito passivo revendedor de gás ou de eletricidade) e que disponha de sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou, na sua falta, o domicílio no território nacional, na parte que não se destine a utilização e consumo próprios;
- A utilização e consumo efetivos desses bens, por parte do adquirente, ocorram no território nacional e este não seja um sujeito passivo revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, que disponha de sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou, na sua falta, o domicílio fora do território nacional.

Recorde-se o já anteriormente analisado, quer relativamente ao conceito de “*sujeito passivo revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio*” (alínea i) do n.º 2 do artigo 1.º),

---

<sup>148</sup> De reforçar que a energia elétrica, o gás, o calor e o frio e similares, são considerados, para efeitos de IVA, como bens corpóreos (cf. n.º 2 do artigo 3.º).

<sup>149</sup> Refira-se que nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 13.º está consagrada uma isenção para “*as importações de gás, através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada ou introduzidas por navio transportador de gás numa rede de gás natural ou numa rede de gasodutos a montante, de eletricidade, e de calor ou de frio, através de redes de aquecimento ou de arrefecimento*”.

quer no que diz respeito à incidência subjetiva/pessoal (alínea h) do n.º 1 do artigo 2.º). De facto, prevê esta última que, nas situações identificadas na regra de localização consagrada no n.º 4 do artigo 6.º, quando o vendedor não dispuser no território nacional de sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir dos quais a transmissão seja efetuada, as pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º que sejam adquirentes dos bens em causa, passam igualmente a ser sujeitos passivos do imposto pela respetiva aquisição, procedendo à liquidação do imposto e à respetiva dedução (alínea c) do n.º 1 do artigo 19.º).

O n.º 5 estatui, por sua vez, que as transmissões destes bens não serão localizadas/tributadas em Portugal quando:

- O adquirente seja um sujeito passivo revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, cuja sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou, na sua falta, o domicílio se situe fora do território nacional;
- A utilização e consumo efetivos desses bens, por parte do adquirente, ocorram fora do território nacional e este não seja sujeito passivo revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, que disponha de sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou, na sua falta, o domicílio no território nacional.

Face ao estatuído pelos n.ºs 4 e 5 do artigo 6.º (e em conformidade com os artigos 38.º e 39.º da Diretiva IVA) é possível fazer a enunciação de 3 regras relativamente às transmissões de gás, através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada, de eletricidade, de calor ou de frio, através de redes de aquecimento ou de arrefecimento<sup>150</sup>:

**Regra n.º 1** – A transmissão destes bens a uma pessoa estabelecida no mesmo EM que o vendedor é tributado nesse EM, sendo o imposto devido pelo vendedor.

A transmissão destes bens a uma pessoa estabelecida fora da UE não está sujeita ao pagamento de IVA comunitário.

**Regra n.º 2** – A transmissão destes bens a uma pessoa estabelecida num EM diferente do EM do vendedor (na eventualidade dos bens serem adquiridos com o propósito de revenda) é tributado no Estado-Membro em que o adquirente está estabelecido.

---

<sup>150</sup> Sobre as regras de localização relativas a estes bens *vide* o Ofício-Circulado n.º 30081/2005 da DSIVA de 26.07 ([http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Documentos/oficio-circulado\\_30081-2005\\_de\\_26\\_de\\_julho\\_dsiva.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documentos/oficio-circulado_30081-2005_de_26_de_julho_dsiva.pdf)).

O devedor do imposto será o adquirente (*cf.* alínea h) do n.º 1 do artigo 2.º).

O vendedor não está obrigado a registar-se para efeitos de IVA no EM do adquirente (*cf.* n.º 1 do artigo 30.º).

**Regra n.º 3** – A transmissão destes bens a uma pessoa estabelecida num EM diferente do EM do vendedor (na eventualidade dos bens não serem adquiridos com o propósito de revenda) será tributado no EM onde ocorre o consumo dos mesmos (que se entende tratar-se do lugar onde estiver instalado o contador). Caso o adquirente dos bens esteja registado para efeitos de IVA no EM onde ocorre o consumo dos mesmos, será este o devedor do imposto (*cf.* alínea h) do n.º 1 do artigo 2.º).

Caso o adquirente dos bens não esteja registado para efeitos de IVA no EM onde ocorre o consumo dos mesmos, o devedor do imposto será o vendedor (que deverá registar-se para efeitos de IVA nesse EM).

Estas regras de localização no caso de transmissões de gás (através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada) de eletricidade, de calor ou de frio (através de redes de aquecimento ou de arrefecimento) podem também ser sintetizadas como se segue no Quadro n.º 4.

**Quadro n.º 4:** Resumo das regras de localização relativas às transmissões de gás, de eletricidade, de calor ou de frio

SEDE DO FORNECEDOR	SEDE DO ADQUIRENTE	QUALIDADE DO ADQUIRENTE	LOCALIZAÇÃO	NOTAS
PORTUGAL	PORTUGAL	SP ou não	PORTUGAL	
PORTUGAL	OUTRO EM	SP (revendedor ou não)	OUTRO EM	1)
PORTUGAL	PAÍS TERCEIRO	SP ou não	NÃO TRIBUTADO	
OUTRO EM	PORTUGAL	Não-SP	PORTUGAL	2)
OUTRO EM	PORTUGAL	SP (revendedor)	PORTUGAL	3)
OUTRO EM	PORTUGAL	SP (não revendedor)	PORTUGAL	3)
PAÍS TERCEIRO	PORTUGAL	SP ou não	ISENTO	4)

**Fonte:** Elaboração própria

**NOTAS:**

- 1) Esta operação não constitui uma transmissão intracomunitária de bens (*cf.* art.º 7.º n.º 2 al. d) do RITI);
- 2) A liquidação do imposto é da responsabilidade do vendedor que terá de nomear um representante fiscal no território nacional;
- 3) A liquidação do imposto é da responsabilidade do adquirente (*cf.* art.º 2.º n.º 1 al. h) do CIVA) que terá, no entanto, o direito à dedução do imposto autoliquidado (*cf.* art.º 19.º n.º 1 al. c) do CIVA);
- 4) Importação sujeita mas isenta de IVA em território nacional (*cf.* art.º 13.º n.º 1 al. i) do CIVA).

#### **1.4.4. As regras de localização nas prestações de serviços**

##### **1.4.4.1. As duas regras gerais**

As duas alíneas do **n.º 6 do artigo 6.º** estabelecem as duas regras gerais de localização das prestações de serviços (que se diferenciam-se em função da natureza do adquirente) determinando em que situações é que as prestações de serviços são, regra geral, localizadas em território nacional<sup>151</sup>.

Face à regra geral prevista na **alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º**, são localizadas/tributadas em território nacional as prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º<sup>152</sup>, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, independentemente de onde se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador (**serviços B2B**). Assim sendo, onde quer que se situe o prestador do serviço, caso o adquirente seja um sujeito passivo “estabelecido” em Portugal, regra geral, é aqui que as prestações de serviços serão localizadas e, inversamente, se o adquirente for um sujeito passivo “estabelecido” fora de Portugal, regra geral, as prestações de serviços não serão localizadas em Portugal.

De acordo com o estatuído na **alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º**, são localizadas/tributadas no território nacional as prestações de serviços efetuadas a partir da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do prestador localizado no território nacional e cujo adquirente seja um consumidor final (serviços B2C). Assim sendo, onde quer que se situe o adquirente, desde que não seja um sujeito passivo, regra geral, as prestações de serviços serão localizadas em Portugal se o prestador for um sujeito passivo “domiciliado” em Portugal e, inversamente, se o prestador for um sujeito passivo “domiciliado” fora de

---

<sup>151</sup> De reforçar que o artigo 6.º apenas estatui se as operações são, ou não, localizadas / tributadas em Portugal, nunca atribuindo essa localização a outro país (para esse efeito há que obrigatoriamente consultar a legislação do IVA vigente nesse país).

<sup>152</sup> Inclui as pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º bem como as pessoas coletivas, não sujeitos passivos, que estejam, ou devam estar, registados para efeitos de IVA (Estado e demais pessoas coletivas de direito público quando realizam operações não sujeitas no âmbito dos seus poderes de autoridade). Recorde-se o já referido na nota de rodapé n.º 111 aquando da análise às normas de incidência subjetiva ou pessoal.

Portugal, regra geral, as prestações de serviços não serão localizadas em Portugal.

É possível, assim, consolidar e exemplificar<sup>153</sup> estas duas regras gerais de localização da seguinte forma:

**1.ª Regra Geral (B2B)** – Quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo do IVA as operações são tributáveis no lugar onde o adquirente tenha a sua sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio fiscal, para o qual os serviços são prestados.

Tal significa que, no caso de um sujeito passivo “estabelecido” em Portugal prestar um serviço a um sujeito passivo “estabelecido” em Espanha, em princípio<sup>154</sup>, este serviço não se localiza em Portugal mas sim em Espanha. O prestador nacional não deverá, portanto, liquidar o imposto que se mostre devido na medida que será o adquirente espanhol a liquidá-lo no seu país à taxa aí vigente (dá-se a já denominada inversão do sujeito passivo ou *reverse charge mechanism*).

Contrariamente, se o prestador do serviço for um sujeito passivo “estabelecido” em Espanha e o adquirente for um sujeito passivo “estabelecido” em Portugal, em princípio, será o adquirente português a proceder à liquidação do IVA em território nacional, à taxa aqui vigente, sendo-lhe, no entanto, consagrado o direito à dedução do imposto autoliquidado (*cf.* al. c) do n.º 1 do artigo 19.º).

**Exemplo n.º 1:**

Uma empresa com sede em Olhão e sujeito passivo de IVA no regime normal pela atividade de produção de equipamentos agrícolas e industriais contratou um economista “domiciliado” em Espanha (onde é sujeito passivo de IVA) para que este levasse a cabo um estudo económico relativo ao alargamento da atividade da empresa àquele país.

---

<sup>153</sup> Os exemplos apresentados no ponto 1.4.4. da segunda parte desta lição foram adaptados de Palma (2017) e de Roriz, Pereira, Esteves e Bastos (2017).

<sup>154</sup> A expressão “*em princípio*” é utilizada na medida que existem exceções às regras gerais de localização das prestações de serviços, tal como veremos seguidamente.

Uma vez que não existe nenhuma regra de localização específica, o serviço prestado pelo economista espanhol é suscetível da aplicação da regra geral B2B. Assim, uma vez que o destinatário dos serviços é um sujeito passivo com sede em território nacional (o mesmo acontecia no caso de não ter sede em território nacional mas aqui possuísse um estabelecimento estável ou domicílio) conclui-se, pela conjugação da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º e da alínea e) do n.º 1 e n.º 5 do artigo 2.º, que estes serviços consideram-se efetuados em território nacional e que será o adquirente português a liquidar o IVA em Portugal à taxa aqui vigente (inversão do sujeito passivo) tendo, contudo, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 19.º, direito à dedução do imposto autoliquidado.

**Exemplo n.º 2:**

Uma empresa “domiciliada” em Espanha e aí considerada sujeito passivo de IVA contrata os serviços de um advogado com escritório no território nacional.

A prestação destes serviços submete-se à aplicação da regra geral B2B na medida em que não existe nenhuma regra específica de localização para os mesmos. Assim, como o destinatário dos serviços é um sujeito passivo sediado, estabelecido ou domiciliado fora do território nacional, decorre do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º, *à contrário*, que estes serviços não se consideram efetuados em território nacional não sendo, por isso, aqui submetidos a tributação. O advogado português não deve, assim, liquidar IVA português, devendo ser o adquirente espanhol a fazê-lo em Espanha, à taxa aí vigente.

**2.ª Regra Geral (B2C)** – Quando o adquirente dos serviços for uma pessoa que não seja um sujeito passivo do IVA, as operações são localizadas na sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador dos serviços.

Tal significa que, se um sujeito passivo “estabelecido” em Portugal prestar um serviço a um adquirente espanhol que não seja sujeito passivo, deverá liquidar IVA à taxa em vigor em Portugal pois a operação localiza-se, em princípio, em Portugal.

Inversamente, se um sujeito passivo “domiciliado” em Espanha prestar um serviço a um português que não seja sujeito passivo, o prestador deverá, em princípio, liquidar IVA à taxa vigente em Espanha.

**Exemplo n.º 3:**

Um cidadão com residência fiscal em França contratou um advogado com escritório em território nacional no sentido deste o aconselhar juridicamente.

Esta prestação de serviços de aconselhamento jurídico é considerada como efetuada em território nacional por aplicação da regra geral B2C constante na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º pois: i) não existe nenhuma outra regra específica de localização para estes serviços; ii) o adquirente do serviço não é sujeito passivo de IVA; e iii) o prestador do serviço tem no território nacional a sede da sua atividade, o estabelecimento estável ou o domicílio fiscal, a partir do qual os serviços são prestados. Assim, compete ao advogado “estabelecido” em Portugal a liquidação do imposto correspondente.

**Exemplo n.º 4:**

Um jogador de futebol português (não sujeito passivo em IVA) contratou um advogado com residência e escritório em Espanha e aí sujeito passivo de imposto.

Não existindo nenhuma exceção aplicável a estes serviços, estes não são localizados / tributados em território nacional por aplicação, *à contrário*, da regra constante na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º.

#### **1.4.4.2. As exceções comuns às duas regras gerais**

As regras gerais de localização das prestações de serviços efetuadas entre sujeitos passivos (B2B) e entre sujeitos passivos e não sujeitos passivos (B2C) são, contudo, afastadas por determinadas exceções: umas comuns às duas regras gerais (que constam nos n.ºs 7 e 8), outras a aplicar especificamente aos serviços B2C (que constam nos n.ºs 9 a 11) e, no n.º 12, encontramos algumas situações especiais que, a não terem sido previstas, provocariam uma ausência de tributação e, conseqüentemente, perniciosas distorções de concorrência.

Assim, de acordo com o disposto no **n.º 7 do artigo 6.º**, as regras gerais B2B e B2C não têm aplicação, pelo que não serão localizadas/tributadas em território nacional:

- a) Prestações de serviços relacionadas com um imóvel sito fora do território nacional, 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<sup>155</sup>;

- b) Prestações de serviços de transporte de passageiros, pela distância percorrida fora do território nacional;
- c) Prestações de serviços de alimentação e bebidas<sup>156</sup> (que não as referidas na alínea seguinte) que sejam executadas fora do território nacional;
- d) Prestações de serviços de alimentação e bebidas executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio<sup>157</sup>, durante um transporte intracomunitário de passageiros, quando o lugar de partida do transporte ocorra fora do território nacional<sup>158</sup>;
- e) Prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso<sup>159</sup>, que não tenham lugar no território nacional<sup>160</sup>;
- f) Locação de curta duração de um meio de transporte<sup>161</sup>, quando o lugar da colocação

---

<sup>155</sup> Sobre o conceito de “*prestações de serviços relacionadas com bens imóveis*” recorde-se o já referido no artigo 31.º-A do Regulamento de Execução (UE) do Conselho n.º 282/2011, de 15.03 (aditado pelo Regulamento de Execução (UE) do Conselho n.º 1042/2013, de 07.10), no Ofício-Circulado n.º 30191/2017 de 08.06, bem como nas notas explicativas sobre as regras da UE em matéria de IVA relativas ao lugar das prestações de serviços relacionados com bens imóveis que entraram em vigor em 2017.

<sup>156</sup> Sobre o conceito de “*prestação de serviços de restauração e catering*” (alimentação e bebidas) recorde-se o já referido no artigo 6.º do Regulamento e na Seção VI do Ofício-Circulado n.º 30115/2009 de 29.12.

<sup>157</sup> Sobre a aplicação das regras de localização das prestações de serviços de restauração e de *catering* a bordo de meios de transporte vejam-se dos artigos 35.º a 37.º do Regulamento.

<sup>158</sup> Sobre o conceito de “*transporte intracomunitário de passageiros*” de “*lugar de partida de um transporte*” relembre-se as definições já dadas e constantes no n.º 3 do artigo 1.º do Código do IVA.

<sup>159</sup> Sobre o conceito de “*prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares*” e de “*serviços acessórios relacionados com o acesso*” recorde-se o já referido, respetivamente, nos artigos 32.º e 33.º do Regulamento.

<sup>160</sup> Esta regra (e também a constante na alínea e) do n.º 8), aplicáveis a partir de 01.01.2011, foram aditadas pelo Decreto-Lei n.º 134/2010, de 27.10 (Publicado no Diário da República n.º 249/2010, Série I, de 27.10 e disponível em <https://dre.pt/application/file/a/306570>) que transpôs para o ordenamento jurídico interno o artigo 3.º da Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12.02 e que alterou a Diretiva IVA.

<sup>161</sup> Sobre o conceito de “*locação de curta duração de um meio de transporte*” relembre-se a definição já dada e constante na alínea j) do n.º 2 do artigo 1.º do Código do IVA, bem como os artigos 38.º a 40.º do Regulamento e na Seção V do Ofício-Circulado n.º 30115/2009 de 29.12.

à disposição do destinatário se situe fora do território nacional.

Por sua vez, o **n.º 8 do artigo 6.º** (que é uma norma reflexa do n.º 7) determina para os mesmos serviços, as condições em que as prestações de serviços serão localizadas/tributadas em território nacional (independentemente do adquirente ser um sujeito passivo ou um não sujeito passivo). Temos nestas condições as seguintes operações:

- a) Prestações de serviços relacionadas com um imóvel sito no território nacional;
- b) Prestações de serviços de transporte de passageiros, pela distância percorrida no território nacional;
- c) Prestações de serviços de alimentação e bebidas (que não as referidas seguidamente) que sejam executadas no território nacional;
- d) Prestações de serviços de alimentação e bebidas executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio durante um transporte intracomunitário de passageiros, quando o lugar de partida do transporte ocorra no território nacional;
- e) Prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso, que tenham lugar no território nacional;
- f) Locação de curta duração de um meio de transporte, quando o lugar da colocação à disposição do destinatário se situe no território nacional.

Podemos, então, sintetizar e exemplificar as exceções comuns às duas regras gerais de localização das prestações de serviços da seguinte forma:

**1.ª Exceção Comum** [al. a) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º]

**Prestações de serviços relacionadas com imóveis**

Estas prestações de serviços são tributáveis, independentemente da qualidade do adquirente do serviço, no local onde se situa o imóvel.

**Exemplo n.º 5:**

Uma empresa de construção civil com sede em Tavira efetuou trabalhos de recuperação numa loja comercial em Ayamonte (Espanha) propriedade de uma empresa espanhola.

Independentemente do adquirente do serviço ser um sujeito passivo (pois teria o mesmo tratamento caso fosse um particular) de acordo com a regra de localização prevista na alínea a) do n.º 7 do artigo 6.º, esta prestação de serviços relacionada com imóveis não é localizada/tributada em território nacional porque o imóvel não está situado em território nacional.

**Exemplo n.º 6:**

A família Alves é proprietária de uma moradia unifamiliar em Faro e contratou uma empresa “estabelecida” em Espanha para realizar a pintura exterior da referida moradia.

Trata-se de uma prestação de serviços relativa a um bem imóvel situado em território nacional, pelo que é aplicável a regra de localização prevista na alínea a) do n.º 8 do artigo 6.º. Pese embora o prestador do serviço não se encontre “estabelecido” no nosso país, terá de proceder à liquidação e entrega do correspondente imposto junto da administração fiscal portuguesa, uma vez que a adquirente dos serviços não é um sujeito passivo de IVA.

**2.ª Exceção Comum** [al. b) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º]

**Prestações de serviços de transporte de passageiros**

Estas prestações de serviços são tributáveis, independentemente da qualidade do adquirente do serviço, no local onde se efetua o transporte em função das distâncias percorridas<sup>162</sup>.

**Exemplo n.º 7:**

Uma empresa transportadora sediada em Portugal realizou um transporte de passageiros em autocarro entre Portimão e Madrid.

Independentemente do adquirente dos serviços ser um particular ou um sujeito passivo de IVA (ou o trajeto ser Portimão-Madrid ou Madrid-Portimão) trata-se de uma prestação de serviços de transporte de passageiros abrangida pelo âmbito de incidência do IVA português na parte proporcional à distância percorrida no território nacional (conjugação das regras de localização das alíneas b) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º). Contudo, este transporte beneficia da isenção prevista na alínea r) do n.º 1 do artigo 14.º.

<sup>162</sup> Estas regras não se aplicam às situações abrangidas pelo regime especial das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos regulado pelo Decreto-Lei n.º 221/1985, de 03.07.

**3.ª Exceção Comum** [al. c) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º]

**Prestações de serviços de alimentação e bebidas (que não as constantes na 4.ª exceção)**

Estas prestações de serviços são tributáveis, independentemente da qualidade do adquirente do serviço, no local onde ocorre o fornecimento dos serviços.

**Exemplo n.º 8:**

Uma família espanhola residente em Huelva, por ocasião do 10.º aniversário do seu filho, contratou os serviços de um restaurante localizado na cidade de Vila Real de Santo António que, após ter confeccionado vários produtos alimentares deslocou algum do seu pessoal para o domicílio do aniversariante de forma a poder servir os vários convidados.

Trata-se de uma prestação de serviços de alimentação e bebidas (serviços de *catering*) abrangida pela regra de localização prevista na alínea c) do n.º 7 do artigo 6.º, não sendo por isso localizada em território nacional (independentemente da qualidade do adquirente do serviço, pois teria o mesmo tratamento no caso deste ser um sujeito passivo de IVA).

**Exemplo n.º 9:**

Uma empresa “domiciliada” em Espanha realizou o jantar de Natal da empresa num reputado restaurante algarvio.

Trata-se de uma prestação de serviços de alimentação e bebidas (serviços de restauração) que será tributada em território nacional por estar abrangida pela alínea c) do n.º 8 do artigo 6.º (pois independentemente do adquirente dos serviços ser um sujeito passivo ou um particular, português, comunitário ou não comunitário, o fornecimento dos serviços ocorreu em território nacional).

**4.ª Exceção Comum** [al. d) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º]

**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**

Estas prestações de serviços são tributáveis, independentemente da qualidade do adquirente do serviço, no local de partida do transporte.

**Exemplo n.º 10:**

Foram prestados serviços de alimentação e bebidas a bordo de um avião de uma conhecida *low-cost* que partiu do Aeroporto de Orly (França) com destino ao Aeroporto de Faro.

Trata-se de uma prestação de serviços de alimentação e bebidas (serviços de *catering*) durante um transporte intracomunitário de passageiros a bordo de um meio de transporte. Estando o lugar da partida do transporte situado fora do território nacional, esta prestação de serviços está abrangida pela regra de localização constante na alínea d) do n.º 7 do artigo 6.º pelo que, independentemente na natureza do adquirente, não se encontra sujeita a IVA no território nacional.

**5.ª Exceção Comum** [al. e) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º]

**Prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso**

Estas prestações de serviços são tributáveis, independentemente da qualidade do adquirente do serviço, no local onde são materialmente executadas.

**Exemplo n.º 11:**

A exposição *Joan Miró – Materialidade e Metamorfose* a decorrer no Palácio Nacional da Ajuda (Lisboa) recebe não só visitantes nacionais como também visitantes domiciliados em vários outros países (quer do espaço comunitário quer exteriores à UE).

A disponibilização do ingresso para o acesso a esta exposição, independentemente do lugar de estabelecimento do organizador da exposição e do lugar onde os visitantes estão domiciliados (bem como do seu enquadramento face ao IVA) encontra-se abrangida pelo disposto na alínea e) do n.º 8 do artigo 6.º em virtude da exposição ocorrer em território nacional. Assim, esta prestação de serviços de acesso a uma manifestação de carácter cultural (bem como todas as que lhes sejam acessórias) consideram-se localizadas no território nacional e, portanto, sujeitas a tributação de acordo com as taxas aqui vigentes.

**Exemplo n.º 12:**

Uma investigadora da Universidade do Algarve inscreveu-se para assistir à *111<sup>th</sup> Annual Conference on Taxation* que irá ocorrer no próximo mês de novembro em New Orleans (Estados Unidos da América).

Trata-se do acesso a uma prestação de serviços de carácter científico que tem lugar fora do território nacional, pelo que, independentemente do enquadramento em IVA desta investigadora, a prestação deste serviço não é localizada/tributada em território nacional, nos termos da alínea e) do n.º 7 do artigo 6.º

**6.ª Exceção Comum** [al. f) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º]

**Locação de curta duração de um meio de transporte**

Estas prestações de serviços são tributáveis, independentemente da qualidade do adquirente do serviço, no local onde o meio de transporte é colocado à disposição do adquirente.

**Exemplo n.º 13:**

Uma *rent-a-car* “domiciliada” em Évora alugou uma viatura ligeira de passageiros durante 15 dias a uma empresa espanhola para que o seu administrador realizasse várias deslocações no interior do território nacional. Esta viatura foi disponibilizada ao adquirente nas instalações da empresa eborense.

Esta prestação de serviços é considerada uma locação de curta duração de um meio de transporte (de acordo com a definição constante na alínea j) do n.º 2 do artigo 1.º) pelo que, tendo sido disponibilizado no território nacional, a sua locação considera-se localizada no território nacional, face às regras constantes na alínea f) do n.º 8 do artigo 6.º (teria o mesmo tratamento caso o adquirente do serviço fosse um não sujeito passivo de IVA)<sup>163</sup>.

**1.4.4.3. As exceções específicas à regra geral B2C**

De forma a aproximar a tributação das operações ao local da sua execução material (local onde se considera que se verifica o consumo) os n.ºs 9, 10 e 11 do artigo 6.º estatuem exceções específicas à regra geral B2C, ou seja, nas prestações de serviços efetuadas por sujeitos passivos de IVA a não sujeitos passivos (consumidores finais) para além das exceções anteriormente analisadas e que constam nos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º, há que observar ainda outras situações particulares relativamente à sua localização.

Assim, de acordo com o previsto no **n.º 9 do artigo 6.º**, a regra geral B2C não têm aplicação, pelo que não serão localizadas/tributadas em território nacional as seguintes operações:

- a) Prestações de serviços de transporte de bens, com exceção do transporte intracomunitário de bens, pela distância percorrida fora do território nacional;

---

<sup>163</sup> Relativamente à locação de curta duração de um meio de transporte existe ainda uma extensão da territorialidade no caso do adquirente do serviço não ser um sujeito passivo de IVA, que prevê a localização em território nacional no caso da utilização ou exploração efetiva do meio de transporte por parte do adquirente ocorrer no território nacional e a colocação deste à sua disposição tenha ocorrido fora da UE (analisaremos esta questão um pouco mais adiante).

- b) Prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens quando o lugar de partida ocorra fora do território nacional<sup>164</sup>;
- c) Prestações de serviços acessórias do transporte<sup>165</sup> que sejam materialmente executadas fora do território nacional;
- d) Prestações de serviços que consistam em trabalhos efetuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes, quando executadas total ou essencialmente fora do território nacional;
- e) Prestações de serviços efetuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem, quando a operação a que se refere a intermediação tenha lugar fora do território nacional;
- f) Prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, não abrangidas pela alínea e) do n.º 7, compreendendo as dos organizadores daquelas atividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias, que não tenham lugar no território nacional;
- g) Locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território nacional<sup>166</sup>;
- h) Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no Anexo D, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território

---

<sup>164</sup> Veja-se o entendimento constante no Ofício-Circulado n.º 33128/1993 de 02.04, da então Direção de Serviços de Conceção e Administração, relativo às regras de localização dos transportes intracomunitários ([http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Pages/oficios-circulados-iva.aspx](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Pages/oficios-circulados-iva.aspx)). Embora este Ofício-Circulado não tenha sido revogado, requer que sejam realizadas as devidas adaptações aquando da sua leitura, em virtude da substancial alteração ocorrida ao artigo 6.º após 01.01.2010.

<sup>165</sup> Tais como carga, descarga, manutenção e atividades similares (*cf.* artigo 54.º n.º 2 al. a) da Diretiva IVA).

<sup>166</sup> Esta regra (e também a constante na alínea g) do n.º 10), aplicáveis a partir de 01.01.2013, foram aditadas pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24.08 (Publicado no Diário da República n.º 164/2012, Série I, de 24.08 e disponível em <https://dre.pt/application/file/a/174609>) que transpôs para o ordenamento jurídico interno o artigo 4.º da Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12.02 e que alterou a Diretiva IVA.

Sobre esta regra veja-se o Ofício-Circulado n.º 30140/2012 de 28.12 da DSIVA ([http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Documents/Oficio\\_Circulado\\_30140.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_Circulado_30140.pdf)).

nacional<sup>167</sup>.

Por sua vez, o **n.º 10 do artigo 6.º** (que é uma norma reflexa do n.º 9) determina, para as mesmas operações, quais as condições para que estas sejam localizadas / tributadas em território nacional (quando o adquirente do serviços é um não sujeito passivo de IVA).

Temos nestas condições as:

- a) Prestações de serviços de transporte de bens, com exceção do transporte intracomunitário de bens, pela distância percorrida no território nacional;

---

<sup>167</sup> Esta regra (e também a constante na alínea h) do n.º 10), aplicáveis a partir de 01.01.2015, foram aditadas pelo Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24.10 (Publicado no Diário da República n.º 206/2014, Série I, de 24.10 e disponível em <https://dre.pt/application/file/a/58585668>) que transpôs para o ordenamento jurídico interno o artigo 5.º da Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12.02 e que alterou a Diretiva IVA.

Sobre esta regra veja-se o Ofício-Circulado n.º 30165/2014 de 26.12 (versão retificada) da Área de Gestão Tributária do IVA ([http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Documents/of\\_circ\\_30165\\_2014.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/of_circ_30165_2014.pdf)).

O Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24.10, além de alterar o artigo 6.º do Código do IVA relativamente à regra de localização aplicável às prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica a pessoas que não sejam sujeitos passivos, também introduziu um regime especial para sujeitos passivos não estabelecidos no EM de consumo ou não estabelecidos na UE pela prestação destes serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas na UE.

Uma vez que não só os operadores económicos não estabelecidos na UE, mas também os sujeitos passivos de IVA “domiciliados” em território português, que prestem os serviços em apreço a pessoas que não sejam sujeitos passivos e que estejam estabelecidas ou domiciliadas noutra EM da UE, têm de liquidar e entregar o imposto que se mostre devido no EM onde o adquirente está domiciliado, foi alargado o âmbito do regime de “*Balcão Único*” já existente (recorde-se a este propósito o já abordado na Parte I no ponto 2.2.12) para permitir aos operadores comunitários a entrega da declaração e do pagamento do respetivo imposto no portal eletrónico da administração tributária do EM da sua sede ou do estabelecimento estável.

O regime de “*Balcão Único*” (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 130/2003, de 28.06 com as alterações dadas pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12.08) foi então revogado (tendo os sujeitos passivos sido automaticamente enquadrados no novo regime). Este novo regime, de implementação obrigatória em todos os EM mas de adesão facultativa por parte dos operadores económicos, designado por “*Mini Balcão Único*” ou MOSS (*Mini One Stop Shop*) está alojado no Portal das Finanças e visa assim facilitar o cumprimento das obrigações respeitantes às prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou serviços por via eletrónica, a pessoas que não sejam sujeitos passivos estabelecidos ou domiciliados na Comunidade. O MOSS apresenta duas modalidades: o Regime da União (aplicável quando o prestador dos serviços é um sujeito passivo estabelecido na Comunidade) e o Regime Extra-União (quando este não está estabelecido no espaço da Comunidade).

Mais informações sobre o MOSS em <https://m1ss.portaldasfinancas.gov.pt/home.action>. Recomenda-se também a análise aos Ofícios-Circulados da Área de Gestão Tributária do IVA n.ºs 30166/2014 de 30.12 (IVA – Mini Balcão Único) e 30164/2014 de 11.12 (IVA – Regime Especial do IVA para sujeitos passivos não estabelecidos no EM de consumo ou não estabelecidos na Comunidade que prestem serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica a pessoas que não sejam sujeitos passivos ([http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Pages/oficios-circulados-iva.aspx](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Pages/oficios-circulados-iva.aspx))).

- b) Prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens, quando o lugar de partida ocorra no território nacional;
- c) Prestações de serviços acessórias do transporte que sejam materialmente executadas no território nacional;
- d) Prestações de serviços que consistam em trabalhos efetuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes, quando executadas total ou essencialmente no território nacional;
- e) Prestações de serviços efetuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem, quando a operação a que se refere a intermediação tenha lugar no território nacional;
- f) Prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, não abrangidas pela alínea e) do n.º 7, compreendendo as dos organizadores daquelas atividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias, que tenham lugar no território nacional;
- g) Locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada no território nacional<sup>168</sup>;
- h) Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no Anexo D, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada no território nacional.

Por sua vez, de acordo com o **n.º 11 do artigo 6.º** e não obstante o disposto na regra geral B2C consagrada na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º, não são localizadas/tributadas no território nacional as seguintes prestações de serviços quando o adquirente for uma pessoa

---

<sup>168</sup> De referir que que o n.º 13 do artigo 6.º determina a não aplicação desta regra no caso de locação de embarcações de recreio, que se considera localizada no lugar onde a embarcação é colocada à disposição do não sujeito passivo, quando este lugar coincida com o lugar da sede, do estabelecimento estável ou do domicílio do prestador, a partir do qual o serviço é prestado.

estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade<sup>169</sup>:

- a) Cessão ou concessão de direitos de autor, *brevets*, licenças, marcas de fabrico e de comércio e outros direitos análogos;
- b) Prestações de serviços de publicidade;
- c) Prestações de serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas, e de gabinetes de estudo em todos os domínios, compreendendo os de organização, investigação e desenvolvimento;
- d) Tratamento de dados e fornecimento de informações;
- e) Operações bancárias, financeiras e de seguro ou resseguro, com exceção da locação de cofres-fortes;
- f) Colocação de pessoal à disposição;
- g) Locação de bens móveis corpóreos, com exceção de meios de transporte;
- h) Cessão ou concessão do acesso a uma rede de gás natural ou a qualquer rede a ela ligada, à rede de eletricidade, ou às redes de aquecimento e arrefecimento, bem como prestações de serviços de transporte ou envio através dessas redes e prestações de serviços diretamente conexas;
- m) Obrigação de não exercer, mesmo a título parcial, uma atividade profissional ou um direito mencionado nas alíneas anteriores<sup>170</sup>.

É possível sintetizar e exemplificar as exceções específicas a aplicar à regra geral B2C estabelecidas nos n.ºs 9, 10 e 11 do artigo 6.º da seguinte forma:

**1.ª Exceção Específica** [al. a) dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º]

**Prestações de serviços de transporte de bens (que não os constantes na 2.ª exceção)**

Estas prestações de serviços, quando o destinatário dos serviços é um não sujeito

---

<sup>169</sup> Nos serviços mencionados no n.º 11 do artigo 6.º encontramos exceções que contrariam apenas a regra geral B2C constante na alínea b) do n.º 6, ou seja, excecionam tão-somente os serviços mencionados neste número e apenas quando o adquirente dos mesmos for uma pessoa que não seja SP e que esteja estabelecida ou domiciliada fora da UE. Tratam-se sobretudo de serviços de carácter empresarial, o que poderá não fazer muito sentido serem adquiridos por não sujeitos passivos... mas pode acontecer. No caso se estarmos na presença de outros serviços que não os enunciados neste n.º 11, quando prestados a pessoas estabelecidas ou domiciliadas fora da UE, aplicar-se-ão as regras gerais constantes do n.º 6 do artigo 6.º em função da qualidade do adquirente.

<sup>170</sup> As anteriores alíneas i), j) e l) foram revogadas pelo art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 158/2014 de 24.10, com efeitos a partir de 01.01.2015, conforme dispõe o n.º 2 do artigo 6.º do referido diploma.

passivo de IVA, são tributáveis no local onde se efetua o transporte, em função das distâncias percorridas.

**Exemplo n.º 14:**

Uma empresa transportadora com sede em Faro foi contratada por um particular com domicílio em Vila Real de Santo António para efetuar o transporte de mobílias antigas de Marrocos para Espanha.

Uma vez que o transporte destes bens ocorreu fora do território nacional, à luz da alínea a) do n.º 9 do art.º 6.º, não é objeto de tributação em Portugal.

**Exemplo n.º 15:**

Um jovem professor com domicílio habitual em Faro foi contratado pelo Colégio Luso-Britânico em Elvas para lecionar Matemática, pelo que contratou uma empresa de transportes espanhola, com sede em Badajoz, para proceder ao transporte dos seus bens de Faro para Elvas.

De acordo com a alínea a) do n.º 10 do artigo 6.º, trata-se de um serviço interno de transporte de bens localizado no território nacional uma vez que o percurso foi aqui realizado. Embora o prestador dos serviços não se encontre “estabelecido” em território nacional, incumbe-lhe proceder à liquidação e entrega do IVA e ao cumprimento das obrigações acessórias decorrentes.

**2.ª Exceção Específica** [al. b) dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º]

**Prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens**

Estas prestações de serviços, quando o destinatário dos serviços é um não sujeito passivo de IVA, são tributáveis no local de partida do transporte.

**Exemplo n.º 16:**

Um particular residente em Portimão adquiriu uma casa de férias em Marbella (Espanha) pelo que contratou uma empresa transportadora espanhola para que esta transportasse algumas mobílias de Portimão para Marbella.

Trata-se, de acordo com a definição da alínea e) do n.º 3 do artigo 1.º, de um transporte intracomunitário de bens. Uma vez que o adquirente do serviço de transporte é um particular e que o mesmo teve início em território nacional, à luz da alínea b) do n.º 10 do artigo 6.º, considera-se como sendo aqui efetuado, cabendo à empresa espanhola a responsabilidade da liquidação do imposto à taxa aqui vigente.

**Exemplo n.º 17:**

Um estudante português após um ano a viver em França ao abrigo do programa Erasmus, pretende regressar a Portugal pelo que contrata uma empresa de transportes francesa para que esta proceda ao transporte dos seus bens pessoais mais volumosos.

Uma vez que o adquirente deste serviço é um não sujeito passivo de IVA e tendo o transporte tido início noutra EM, esta operação não se localiza em Portugal (cf. alínea b) do n.º 9 do artigo 6.º).

**3.ª Exceção Específica** [al. c) dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º]

**Prestações de serviços acessórias do transporte**

Estas prestações de serviços, quando o destinatário dos serviços é um não sujeito passivo de IVA, são tributáveis no local onde são materialmente executadas.

**Exemplo n.º 18:**

Um emigrante português a residir atualmente em França pretende transportar algumas peças de arte da casa dos seus pais em Tomar para a sua casa nos arredores de Paris. Uma vez que se tratam de bens com alguma fragilidade, contratou uma empresa portuguesa especializada em serviços de embalagem e posterior carregamento desses bens para o meio de transporte.

Trata-se de um serviço acessório do transporte que é materialmente executado no território nacional, pelo que estes serviços são aqui localizados/tributados em conformidade com a alínea c) do n.º 10 do artigo 6.º.

**4.ª Exceção Específica** [al. d) dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º]

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

Estas prestações de serviços, quando o destinatário dos serviços é um não sujeito passivo de IVA, são tributáveis no local onde são materialmente executadas.

**Exemplo n.º 19:**

Um particular português residente em Vilar Formoso levou a sua viatura automóvel a uma oficina localizada em Fuentes de Oñoro (Espanha) para que aí a oficina pudesse realizar uma reparação ao filtro de combustível da viatura.

Estes serviços efetuados sobre um bem móvel corpóreo, por terem sido realizados materialmente fora do território nacional (e também porque o adquirente dos mesmos é um não sujeito passivo) não são localizados/tributados em Portugal em conformidade com a alínea d) do n.º 9 do artigo 6.º.

**5.ª Exceção Específica** [al. e) dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º]

**Prestações de serviços efetuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem**

Estas prestações de serviços, quando o destinatário dos serviços é um não sujeito passivo de IVA, são tributáveis no local onde se efetua a operação principal.

**Exemplo n.º 20:**

Um particular sueco residente em Estocolmo adquiriu um imóvel situado no Algarve com a intermediação de um sujeito passivo estabelecido em Marrocos.

À luz da alínea e) do n.º 10 do artigo 6.º esta operação de intermediação realizada a um não sujeito passivo de IVA é localizada/tributada em território nacional na medida em que é aqui que se situa a operação principal (as prestações de serviços relacionadas com bens imóveis situados em território nacional são, em conformidade com a alínea a) do n.º 8 do artigo 6.º, localizadas onde este se situa). A liquidação do imposto à taxa em vigor no território nacional é da responsabilidade do intermediário que, por estar estabelecido num país terceiro, terá de designar um representante fiscal com poderes bastantes para o cumprimento de todas as obrigações decorrentes desta operação (cf. n.º 2 do artigo 30.º).

**6.ª Exceção Específica** [al. f) dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º]

**Prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares (incluindo feiras e exposições) não abrangidas na alínea e) dos n.ºs 7 e 8, compreendendo as dos organizadores daquelas atividades e as prestações de serviços que lhe sejam acessórias**

Estas prestações de serviços, quando o destinatário dos serviços é um não sujeito passivo de IVA, são tributáveis no local onde são materialmente executadas.

**Exemplo n.º 21:**

Um veterinário sujeito passivo de IVA em Espanha deslocou-se a Faro para realizar três ações de formação sobre alimentação canina a vários particulares cuidadores de cães.

Uma vez que esta operação reveste a natureza de uma prestação de serviços de ensino e similares, que ocorreu em território nacional e em que os destinatários não são sujeitos passivos, encontra-se aqui localizada em conformidade com a alínea f) do n.º 10 do artigo 6.º. A liquidação à taxa aqui em vigor e a entrega do imposto à administração fiscal portuguesa será da responsabilidade do prestador do serviço, que terá aqui de se registar para efeitos de IVA ou nomear um representante fiscal em território nacional.

**Exemplo n.º 22:**

Um particular espanhol residente em Madrid, recentemente premiado com um *jackpot* no Euromilhões, decidiu surpreender alguns dos seus melhores amigos e contratou uma célebre fadista portuguesa para que esta levasse a cabo um concerto intimista na sua casa na capital espanhola.

Em conformidade com a alínea f) do n.º 9 do artigo 6.º, dado que o adquirente deste serviço de carácter artístico não é sujeito passivo de IVA e uma vez que a atuação não teve lugar em território nacional, esta operação não é localizada em Portugal.

**7.ª Exceção Específica** [al. g) dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º]

**Locação de um meio de transporte que não seja de curta duração**

Estas prestações de serviços, quando o destinatário dos serviços é um não sujeito passivo de IVA, são tributáveis no local onde o destinatário está estabelecido ou domiciliado<sup>171</sup>.

**Exemplo n.º 23:**

Um turista espanhol (não sujeito passivo de IVA) alugou durante 45 dias uma viatura automóvel a uma empresa de rent-a-car sedeadada em Faro, para realizar várias deslocações no território nacional. A viatura foi colocada à disposição no adquirente nas instalações da empresa fareense.

Trata-se de uma prestação de serviços de locação de um meio de transporte não considerado de curta duração (por não preencher as condições previstas na alínea j) do n.º 2 do artigo 1.º) e que não se encontra aqui localizada nos termos da alínea g) do n.º 9 do artigo 6.º (pois embora a utilização da viatura seja efetuada em TN o adquirente do serviço de locação não é SP de IVA e não se encontra domiciliado em Portugal mas sim em

<sup>171</sup> Recorde-se que esta regra, relativamente à locação de embarcações de recreio, é afastada nas condições constantes no n.º 13 do artigo 6.º (ver nota de rodapé 168).

Espanha)<sup>172</sup>.

**Exemplo n.º 24:**

Um particular português com domicílio em Lisboa (não sujeito passivo de IVA) com o objetivo de explorar as formações rochosas da costa litoral do Algarve alugou, durante 100 dias, um iate a uma empresa especializada no ramo sediada em Loulé, tendo esta prontamente disponibilizado o iate na Marina de Vilamoura.

Esta prestação de serviços é localizada em território nacional nos termos da alínea g) do n.º 10 do artigo 6.º, pois trata-se da locação de uma embarcação (meio de transporte) não considerada de curta duração (por ter um período de locação superior a 90 dias) e o adquirente do serviço não é um sujeito passivo de IVA e encontra-se aqui domiciliado<sup>173</sup>.

**8.ª Exceção Específica** [al. h) dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º]

**Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica (nomeadamente os descritos no Anexo D ao Código do IVA)**

Estas prestações de serviços, quando o destinatário dos serviços é um não sujeito passivo de IVA, são tributáveis no local onde o destinatário está estabelecido ou domiciliado.

**Exemplo n.º 25:**

Um estudante residente em Faro (não sujeito passivo de IVA) adquiriu na *Playstation Store* da Sony o novo jogo *Monster Hunter: World™* para a PS4.

Esta prestação de serviços configura-se como um dos serviços constantes do Anexo D ao Código do IVA sendo, de acordo com a alínea h) do n.º 10 do artigo 6.º, localizada e tributada às taxas em vigor no território nacional.

**Exemplo n.º 26:**

Uma empresa com sede em Beja transmitiu, via *internet*, um programa informático para bloquear a visualização de faixas publicitárias (bloqueador de anúncios) a um não sujeito passivo residente em Sevilha (Espanha).

<sup>172</sup> Caso o adquirente estivesse domiciliado fora do espaço da UE esta operação teria um tratamento diferenciado, tal como analisaremos mais à frente.

<sup>173</sup> Veremos mais adiante que a locação desta embarcação de recreio, nas condições referidas, também seria localizada em território nacional mesmo na eventualidade do adquirente do serviço estar domiciliado fora do território nacional.

Esta prestação de serviços configura-se como sendo um dos serviços constantes no Anexo I do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15.03, sendo, de acordo com a alínea h) do n.º 9 do artigo 6.º, localizada e tributada às taxas em vigor em Espanha. A empresa alentejana poderá utilizar o Mini Balcão Único (MOSS) para entregar o IVA devido. Essa entrega será efetuada em Portugal, cabendo à Autoridade Tributária e Aduaneira portuguesa proceder à remessa do respetivo valor para Espanha<sup>174</sup>.

### **9.ª Exceção Específica** [n.º 11 do artigo 6.º]

#### **Prestações de serviços elencadas no n.º 11 do artigo 6.º quando o adquirente seja um não sujeito passivo, estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade**

Estas prestações de serviços são tributáveis no local do domicílio ou residência habitual do destinatário.

##### **Exemplo n.º 27:**

Um fotógrafo, sujeito passivo de IVA em Portugal, cede os direitos de autor de um conjunto de obras fotográficas por si produzidas a um particular residente em Oslo (Noruega).

Esta prestação de serviços configura-se como uma cessão de direitos de autor consagrada na alínea a) do n.º 11 do artigo 6.º que, sendo efetuada por um sujeito passivo de IVA em Portugal a um não sujeito passivo com residência fora da UE, não se considera efetuada em território nacional<sup>175</sup>.

##### **Exemplo n.º 28:**

Uma empresa de publicidade e artes gráficas, sujeito passivo de IVA em Portugal, foi contactada por um representante dos estudantes (não sujeito passivo) do curso de hotelaria da École Hôtelière de Lausanne na Suíça para a conceção do *design* gráfico a utilizar por estes na divulgação do Baile de Finalistas.

A conceção desta ilustração, ao configurar-se como um serviço de publicidade e por ser prestado a um destinatário não sujeito passivo e domiciliado fora do espaço da UE não é, em conformidade com a alínea b) do n.º 11 do artigo 6.º, localizada em território nacional.

<sup>174</sup> Embora desde 01.01.2015 estes serviços não sejam localizados em território nacional no caso do destinatário não sujeito passivo não estar aqui estabelecido ou domiciliado, o legislador nacional decidiu acolher a possibilidade prevista na alínea b) do art.º 59.º-A da Diretiva IVA ao determinar a sua localização em território nacional nas situações em que, estando o adquirente dos serviços estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade a exploração e utilização efetivas dos mesmos tenha lugar no território nacional (analisaremos esta extensão da territorialidade mais à frente).

<sup>175</sup> Caso o adquirente deste serviço fosse residente em Estocolmo (Suécia), por estar domiciliado no espaço comunitário, já não se aplicava esta exceção de localização mas sim a regra geral B2C.

**Exemplo n.º 29:**

Um reputado consultor sediado em Olhão foi contratado por um particular residente em Cabo Verde para proceder à emissão de um parecer sobre a aplicação da Convenção para evitar a dupla tributação entre Portugal e Cabo Verde.

O serviço prestado pelo consultor a um não sujeito passivo não residente no espaço comunitário configura uma exceção à regra geral B2C consagrada na alínea c) do n.º 11 do artigo 6.º, não havendo, assim, lugar a tributação no território nacional.

**Exemplo n.º 30:**

Uma empresa de Faro que presta apoio na realização de trabalhos académicos e científicos, foi contratada por um particular com residência habitual em Díli (Timor-Leste) para realizar o tratamento dos dados da sua investigação doutoral.

Trata-se de uma prestação de serviços de tratamento de dados realizada por um sujeito passivo nacional a um não sujeito passivo residente fora da Comunidade pelo que, à luz da alínea d) do n.º 11 do artigo 6.º, não é localizada em território nacional.

**Exemplo n.º 31:**

Uma empresa seguradora com sede em Lisboa realiza operações de seguros ligados a fundos de investimento para um particular marroquino residente em Rabat.

As operações de seguros prestados por um sujeito passivo em Portugal a um não sujeito passivo com residência fora da UE não são tributadas em território nacional em conformidade com a alínea e) do n.º 11 do artigo 6.º.

**Exemplo n.º 32:**

Um sujeito passivo enquadrado no regime normal do IVA em Portugal locou diverso mobiliário de jardim, acessórios decorativos e plantas ornamentais a um casal residente em Andorra (não sujeito passivo de IVA) para serem por estes utilizados na festa de celebração do 25.º aniversário do seu casamento a realizar na sua habitação em Andorra-a-Velha.

Trata-se de uma prestação de serviços de locação de bens móveis corpóreos (que não são meios de transporte) que, estando os adquirentes deste serviço domiciliados fora da UE e não sendo sujeitos passivos, não é considerada como efetuada em território nacional nos termos da alínea g) do n.º 11 do artigo 6.º<sup>176</sup>.

<sup>176</sup> Caso a utilização ou exploração efetiva destes bens por parte do adquirente domiciliado fora do espaço da UE ocorresse em território nacional esta operação seria aqui localizada (como veremos mais adiante).

**Exemplo n.º 33:**

Um sujeito passivo de IVA em Portugal presta serviços de acesso a uma rede de gás natural a um particular residente em Tunes (Tunísia).

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

**Exemplo n.º 34:**

Uma empresa com sede no distrito de Leiria, especializada na fabricação de moldes industriais, pagou uma determinada quantia a um particular residente em Trípoli (Líbia) com a obrigação deste, nos próximos 10 anos, não exercer nenhuma atividade profissional noutra empresa da área em Portugal.

Trata-se de uma prestação de serviços que, nos termos da alínea m) do n.º 11 do artigo 6.º não se considera localizada em território nacional.

#### **1.4.4.4. Extensão da territorialidade**

De forma a prevenir situações de dupla tributação, de não tributação ou de distorções de concorrência, o artigo 59.º-A da Diretiva IVA consagra a possibilidade dos Estados-Membros, caso se verifique que o lugar das prestações de serviços se venha a situar fora da Comunidade com a aplicação das regras de localização já analisadas, poderem considerar algumas como situadas no seu território caso a utilização e a exploração efetivas desses serviços aí se situem.

Assim, o **n.º 12 do artigo 6.º** determina que são sempre localizadas/tributadas em território nacional, afastando as demais regras de localização do artigo 6.º, as prestações de serviços a seguir enumeradas nas condições previstas para cada uma.

#### **1.ª Extensão da Territorialidade** [alínea a) do n.º 12 do artigo 6.º]

##### **Locação de bens móveis corpóreos (com exceção dos meios de transporte)**

Independentemente da localização da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador, quando:

- efetuadas a pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território da Comunidade; e
- a utilização ou exploração efetivas do bem ocorram no território nacional.

**Exemplo n.º 35:**

Uma empresa nacional especialista no aluguer de maquinaria pesada locou uma grua e vários andaimes a uma empresa marroquina que esta vai utilizar numa obra de construção civil que esta está a realizar no Algarve.

Trata-se de uma locação de bens móveis corpóreos que não são meios de transporte, efetuada a uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território da UE, pelo que ocorrendo a respetiva utilização e exploração no território nacional é aqui que se considera localizada, conforme o que dispõe a alínea a) do n.º 12 do artigo 6.º.

**2.ª Extensão da Territorialidade** [alínea b) do n.º 12 do artigo 6.º]

**Locação de curta duração de um meio de transporte**

Independentemente da localização da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador, quando:

- efetuada a pessoa que não seja sujeito passivo e esteja estabelecida ou domiciliada dentro ou fora do território da Comunidade; a
- colocação à disposição do destinatário do meio de transporte tenha ocorrido fora da Comunidade; e
- a utilização ou exploração efetivas do meio de transporte ocorram no território nacional.

**Exemplo n.º 36:**

Um particular argelino com residência em Argel alugou uma aeronave a uma empresa portuguesa, por um período de 15 dias, com o objetivo de realizar várias deslocações em Portugal. A aeronave foi-lhe colocada à disposição no Aeroporto de Rabat (Marrocos).

Trata-se de uma prestação de serviços de locação de curta duração de um meio de transporte efetuada a um não sujeito passivo domiciliado fora do território da Comunidade (era indiferente se estivesse domiciliado na UE). Pese embora a respetiva colocação à disposição do destinatário tenha ocorrido fora do espaço comunitário, a utilização ou exploração efetivas do meio de transporte ocorreu no território nacional, pelo que este serviço se considera efetuado no território nacional nos termos da alínea b) do n.º 12 do artigo 6.º, competindo à empresa portuguesa a liquidação do imposto devido.

### **3.ª Extensão da Territorialidade** [alínea c) do n.º 12 do artigo 6.º]

#### **Locação de um meio de transporte (que não seja de curta duração)**

Independentemente da localização da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador, quando:

- efetuada a pessoa que não seja sujeito passivo e esteja estabelecida ou domiciliada fora do território da Comunidade; e
- a utilização ou exploração efetivas do meio de transporte ocorram no território nacional.

#### **Exemplo n.º 37:**

Um particular canadiano, com o objetivo de visitar todos os distritos de Portugal continental, alugou durante 70 dias uma caravana a uma empresa portuguesa que prontamente a colocou à disposição do adquirente nas suas instalações de Almancil.

Trata-se de uma prestação de serviços de locação de um meio de transporte que não é de curta duração na medida em que não se encontram preenchidas as condições previstas na alínea j) do n.º 2 do art.º 1.º. Pese embora o locatário não seja um sujeito passivo e se encontre domiciliado fora da UE, a utilização do meio de transporte ocorreu em território nacional, pelo que nos termos da alínea c) do n.º 12 do art.º 6.º, é aqui que este serviço se considera localizado.

### **4.ª Extensão da Territorialidade** [alínea d) do n.º 12 e n.ºs 14 e 15 do artigo 6.º]

#### **Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica (nomeadamente os descritos no Anexo D ao Código do IVA)**

Quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços sejam prestados e:

- o destinatário seja uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território da Comunidade; e
- a utilização ou exploração efetivas desses serviços tenham lugar no território nacional<sup>177</sup>.

---

<sup>177</sup> Em conformidade com o n.º 14 do artigo 6.º, considera-se que a utilização e exploração efetivas ocorrem no território nacional nas situações em que a presença física neste território do destinatário direto dos serviços seja necessária para a prestação dos mesmos, nomeadamente, quando os mesmos sejam prestados em locais como cabines ou quiosques telefónicos, lojas abertas ao público, átrios de hotel, restaurantes, cibercafés, áreas de acesso a uma rede local sem fios e locais similares.

**Exemplo n.º 38:**

Um estudante brasileiro com residência habitual no Rio de Janeiro, atualmente a realizar o Programa *Erasmus Mundus* na Universidade do Algarve, adquiriu a um operador de telecomunicações a operar em Portugal um pacote de *internet* móvel para utilizar durante os 3 meses que permanecerá em Faro.

Trata-se de uma prestação de serviços de telecomunicações à luz da definição dada pela alínea h) do n.º 2 do artigo 1.º e pela alínea g) do n.º 1 no artigo 6.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2001, com a redação dada pelo Regulamento de Execução n.º 1042/2013. Embora este estudante não seja um sujeito passivo e se encontre domiciliado fora da Comunidade, adquiriu este serviço a um prestador com sede ou estabelecimento estável em Portugal e a utilização efetiva desse serviço ocorreu no território nacional, pelo que de acordo com a alínea d) do n.º 12 do artigo 6.º é aqui que se encontra localizado.

**5.ª Extensão da Territorialidade** [alínea e) do n.º 12 do artigo 6.º]

**Locação de uma embarcação de recreio (que não seja de curta duração)**

Quando o locador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços sejam prestados e:

- seja efetuada a uma pessoa que não seja sujeito passivo e esteja estabelecida ou domiciliada dentro ou fora do território da Comunidade; e
- a efetiva colocação da embarcação de recreio à disposição do destinatário ocorra no território nacional.

**Exemplo n.º 39:**

Um navegador solitário inglês (não sujeito passivo de IVA) decidiu fazer a travessia do Oceano Atlântico, com partida em Portimão e chegada ao Rio de Janeiro. Para tal, alugou por um período de 5 meses um veleiro de 48 pés a uma empresa especializada sediada em Portimão, local onde o colocou à disposição do navegador.

---

Sendo o destinatário dos serviços uma pessoa que não seja um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, para além das situações previstas no n.º 14 do artigo 6.º, considera-se que a utilização e exploração efetivas ocorrem no território nacional quando se situar neste território o local em que aquele disponha de uma linha fixa instalada, o local a que pertença o indicativo da rede móvel de um módulo de identificação de assinante (cartão SIM) ou o local em que esteja situado um descodificador ou dispositivo similar ou, sendo este local desconhecido, para onde tenha sido remetido um cartão de visualização, através dos quais os serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão ou os serviços por via eletrónica sejam prestados (*cf.* n.º 15 do artigo 6.º).

Trata-se de uma prestação de serviços de locação de um meio de transporte localizada em território nacional ao abrigo do disposto na alínea e) do n.º 12 do artigo 6.º, uma vez que:

- i) trata-se da locação de um meio de transporte (concretamente de uma embarcação de recreio) que não é de curta duração em virtude da duração da posse ser superior a 90 dias;
- ii) o adquirente do serviço não é um sujeito passivo de IVA; e iii) o prestador do serviço está sediado em território nacional, local onde a embarcação foi colocada à disposição do adquirente.

Para uma melhor compreensão das regras de localização das prestações de serviços constantes no artigo 6.º do Código do IVA que se encontram em vigor a partir de 1 de janeiro de 2010 (com as alterações sofridas posteriormente em 2011, 2013 e 2015), reproduz-se nos Quadros n.ºs 5 e 6 uma adaptação dos constantes em anexo aos Ofícios-Circulados da DSIVA n.ºs 30115/2009 e 30140/2012 já com a introdução das referidas alterações.

**Quadro n.º 5: Resumo das regras de localização relativas às prestações de serviços**  
Adquirente – sujeito passivo nacional

SERVIÇOS	PRESTADOR	LOCALIZAÇÃO / TRIBUTAÇÃO	NORMA APLICÁVEL
<b>Serviços relacionados com um imóvel sito...</b>			
... no TN	Independentemente do local da sede, EE ou domicílio do prestador	Território Nacional	Alínea a) n.º 8
... fora do TN		Fora do Território Nacional (no local onde se encontra o imóvel)	Alínea a) n.º 7
<b>Transporte de passageiros pela distância percorrida...</b>			
... no TN	Independentemente do local da sede, EE ou domicílio do prestador	Território Nacional	Alínea b) n.º 8
... fora do TN		Fora do Território Nacional (no local onde é percorrida a distância)	Alínea b) n.º 7
<b>Serviços de alimentação e bebidas (que não as referidas a seguir) executadas...</b>			
... no TN	Independentemente do local da sede, EE ou domicílio do prestador	Território Nacional	Alínea c) n.º 8
... fora do TN		Fora do Território Nacional (no local onde são materialmente executados)	Alínea c) n.º 7
<b>Serviços de alimentação e bebidas, executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros, quando o lugar de partida do transporte ocorra...</b>			
... no TN	Independentemente do local da sede, EE ou domicílio do prestador	Território Nacional	Alínea d) n.º 8
... fora do TN		Fora do Território Nacional (no local de partida do transporte)	Alínea d) n.º 7
<b>Serviços de acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como os serviços acessórios relacionados com o acesso que tenham lugar...</b>			
... no TN	Independentemente do local da sede, EE ou domicílio do prestador	Território Nacional	Alínea e) n.º 8
... fora do TN		Fora do Território Nacional (no local onde são materialmente executados)	Alínea e) n.º 7
<b>Locação de curta duração de um meio de transporte (MT) quando o lugar da colocação à disposição do destinatário se situe...</b>			
... no TN	Independentemente do local da sede, EE ou domicílio do prestador	Território Nacional	Alínea f) n.º 8
... fora do TN		Fora do Território Nacional (no local onde é colocado à disposição)	Alínea f) n.º 7

**Quadro n.º 6: Resumo das regras de localização relativas às prestações de serviços**  
**Prestador – sujeito passivo nacional**

**NOTAS:**

1. A referência à “*alínea a) n.º 6 (à contrário)*” significa que a operação em causa não se localiza em TN por aplicação de norma idêntica no EM do adquirente ou por este ser um SP fora da UE;
2. Por “*pessoa estabelecida fora da UE*” entende-se um particular ou uma entidade que não comprove a qualidade de SP no respetivo país;
3. Por “*particular*” entende-se uma pessoa singular ou coletiva que não é SP.

SERVIÇOS	ADQUIRENTE	LOCALIZAÇÃO / TRIBUTAÇÃO	NORMA APLICÁVEL
<b>Serviços relacionados com um <u>imóvel</u> sito...</b>			
... no TN	Qualquer que seja a natureza do adquirente	Território Nacional	Alínea a) n.º 8
... fora do TN		Fora do Território Nacional (no local onde se encontra o imóvel)	Alínea a) n.º 7
<b>Transporte de <u>passageiros</u> pela distância percorrida...</b>			
... no TN	Qualquer que seja a natureza do adquirente	Território Nacional	Alínea b) n.º 8
... fora do TN		Fora do Território Nacional (no local onde é percorrida a distância)	Alínea b) n.º 7
<b>Serviços de <u>alimentação e bebidas</u> (que não as referidas a seguir) executadas...</b>			
... no TN	Qualquer que seja a natureza do adquirente	Território Nacional	Alínea c) n.º 8
... fora do TN		Fora do Território Nacional (no local onde são materialmente executados)	Alínea c) n.º 7
<b>Serviços de <u>alimentação e bebidas</u>, executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros, quando o lugar de partida do transporte ocorra...</b>			
... no TN	Qualquer que seja a natureza do adquirente	Território Nacional	Alínea d) n.º 8
... fora do TN		Fora do Território Nacional (no local de partida do transporte)	Alínea d) n.º 7
<b>Serviços de <u>acesso a manifestações</u> de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como os serviços acessórios relacionados com o acesso que tenham lugar...</b>			
... no TN	Qualquer que seja a natureza do adquirente	Território Nacional	Alínea e) n.º 8
... fora do TN		Fora do Território Nacional (no local onde são materialmente executados)	Alínea e) n.º 7
<b><u>Locação de curta duração de um meio de transporte</u> quando o lugar da colocação à disposição do destinatário se situe...</b>			
... no TN	Qualquer que seja a natureza do adquirente	Território Nacional	Alínea f) n.º 8
... fora do TN		Fora do Território Nacional (no local onde é colocado à disposição)	Alínea f) n.º 7
... fora da UE e a ... utilização ou a exploração efetivas do MT ocorram no TN	Particular na UE ou Pessoa estabelecida fora da UE	Território Nacional	Alínea b) n.º 12

(continua)

**A INCIDÊNCIA DO IVA: O caso particular das normas de incidência territorial previstas no Código do IVA**

Provas Públicas de Avaliação de Competência Pedagógica e Científica – Categoria de Assistente

SERVIÇOS	ADQUIRENTE	LOCALIZAÇÃO / TRIBUTAÇÃO	NORMA APLICÁVEL
<b>Transporte de bens</b> (com exceção do transporte intracomunitário de bens) pela distância percorrida...			
... no TN	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	SP da UE ou SP fora da UE	Lugar da Sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE ou Pessoa estabelecida fora da UE	Território Nacional	Alínea a) n.º 10
... fora do TN	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	SP da UE ou SP fora da UE	Lugar da Sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE ou Pessoa estabelecida fora da UE	Fora do Território Nacional (no local onde é percorrida a distância)	Alínea a) n.º 9
<b>Transporte intracomunitário de bens</b> quando o lugar de partida ocorra...			
... no TN	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6 Isento: al. q) n.º 1 art.º 14.º
	SP da UE ou SP fora da UE	Lugar da Sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE ou Pessoa estabelecida fora da UE	Território Nacional	Alínea b) n.º 10
... fora do TN	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	SP da UE ou SP fora da UE	Lugar da Sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE ou Pessoa estabelecida fora da UE	Fora do Território Nacional (no local de partida do transporte)	Alínea b) n.º 9
<b>Serviços acessórios do transporte</b> materialmente executados...			
... no TN	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	SP da UE ou SP fora da UE	Lugar da Sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE ou Pessoa estabelecida fora da UE	Território Nacional	Alínea c) n.º 10
... fora do TN	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	SP da UE ou SP fora da UE	Lugar da Sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE ou Pessoa estabelecida fora da UE	Fora do Território Nacional (no local onde são materialmente executados)	Alínea c) n.º 9
<b>Trabalhos efetuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes</b> executadas total ou essencialmente...			
... no TN	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	SP da UE ou SP fora da UE	Lugar da Sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE ou Pessoa estabelecida fora da UE	Território Nacional	Alínea d) n.º 10
... fora do TN	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	SP da UE ou SP fora da UE	Lugar da Sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE ou Pessoa estabelecida fora da UE	Fora do Território Nacional (no local onde são materialmente executados)	Alínea d) n.º 9

(continua)

## A INCIDÊNCIA DO IVA: O caso particular das normas de incidência territorial previstas no Código do IVA

Provas Públicas de Avaliação de Competência Pedagógica e Científica – Categoria de Assistente

SERVIÇOS	ADQUIRENTE	LOCALIZAÇÃO / TRIBUTAÇÃO	NORMA APLICÁVEL
<u>Serviços efetuados por intermediários</u> agindo em nome e por conta de outrem, quando a operação a que se refere a intermediação tenha lugar...			
... no TN	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	SP da UE ou SP fora da UE	Lugar da Sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE ou Pessoa estabelecida fora da UE	Território Nacional	Alínea e) n.º 10
... fora do TN	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	SP da UE ou SP fora da UE	Lugar da Sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE ou Pessoa estabelecida fora da UE	Fora do Território Nacional (no local onde se efetua a operação principal)	Alínea e) n.º 9
<u>Serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares</u> , incluindo o acesso a feiras e exposições (não abrangidas na alínea e) dos n.ºs 7 e 8), compreendendo as dos organizadores daquelas atividades assim como os serviços que lhes sejam acessórios, que tenham lugar...			
... no TN	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	SP da UE ou SP fora da UE	Lugar da Sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE ou Pessoa estabelecida fora da UE	Território Nacional	Alínea f) n.º 10
... fora do TN	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	SP da UE ou SP fora da UE	Lugar da Sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE ou Pessoa estabelecida fora da UE	Fora do Território Nacional (no local onde são materialmente executados)	Alínea f) n.º 9
<u>Locação de um MT (que não seja de curta duração)</u> independentemente do lugar onde o locador tiver a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços sejam prestados, quando o destinatário estiver estabelecido ou domiciliado...			
... no TN	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	Particular	Território Nacional	Alínea g) n.º 10
... fora do TN	SP da UE ou SP fora da UE	Lugar da Sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE ou Pessoa estabelecida fora da UE	Fora do Território Nacional (no local do domicílio ou residência do adquirente)	Alínea g) n.º 9
... fora do TN e a ... utilização ou exploração efetivas do MT ocorram no TN	Pessoa estabelecida fora da UE	Território Nacional	Alínea c) n.º 12
... fora do TN e ... ainda que utilização ou exploração efetivas do MT ocorram no TN	Particular fora do TN mas no território da UE	Fora do Território Nacional (no local do domicílio ou residência do adquirente)	Alínea g) n.º 9
<u>Locação de uma embarcação de recreio (que não seja de curta duração)</u> quando o locador estiver “estabelecido” no território nacional e cuja efetiva colocação à disposição do destinatário ocorra...			
... no TN	Pessoa que não seja SP (independentemente do lugar onde se encontre domiciliado)	Território Nacional	Alínea e) n.º 12
<u>Locação de uma embarcação de recreio (que não seja de curta duração)</u> quando o locador não estiver “estabelecido” no território nacional e cuja efetiva colocação à disposição do destinatário ocorra...			
... fora do TN	Pessoa que não seja SP (domiciliado no TN)	Fora do Território Nacional	n.º 13

(continua)

## A INCIDÊNCIA DO IVA: O caso particular das normas de incidência territorial previstas no Código do IVA

Provas Públicas de Avaliação de Competência Pedagógica e Científica – Categoria de Assistente

SERVIÇOS	ADQUIRENTE	LOCALIZAÇÃO / TRIBUTAÇÃO	NORMA APLICÁVEL
<u>Serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica</u> (nomeadamente os descritos no Anexo D) e o destinatário estiver estabelecido ou domiciliado...			
... no TN	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	Particular	Território Nacional	Alínea h) n.º 10
... fora do TN	SP da UE ou SP fora da UE	Lugar da Sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE ou Pessoa estabelecida fora da UE	Fora do Território Nacional (no local do domicílio ou residência do adquirente)	Alínea h) n.º 9
... fora do TN e a ... utilização e exploração efetivas tenham lugar no TN	Particular ou SP fora da UE	Território Nacional	Alínea d) n.º 12
Cessão ou concessão de direitos de autor, <i>brevet</i> , licenças, marcas de fabrico e de comércio e outros direitos análogos	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	SP da UE	Lugar da sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	SP fora da UE	Não tributado na UE	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE	Território Nacional	Alínea b) n.º 6
	Particular fora da UE	Não tributado na UE	Alínea a) n.º 11
Serviços de publicidade	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	SP da UE	Lugar da sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	SP fora da UE	Não tributado na UE	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE	Território Nacional	Alínea b) n.º 6
	Particular fora da UE	Não tributado na UE	Alínea b) n.º 11
Serviço de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas, e de gabinetes de estudo em todos os domínios, compreendendo os de organização, investigação e desenvolvimento	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	SP da UE	Lugar da sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	SP fora da UE	Não tributado na UE	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE	Território Nacional	Alínea b) n.º 6
	Particular fora da UE	Não tributado na UE	Alínea c) n.º 11
Tratamento de dados e fornecimento de informações	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	SP da UE	Lugar da sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	SP fora da UE	Não tributado na UE	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE	Território Nacional	Alínea b) n.º 6
	Particular fora da UE	Não tributado na UE	Alínea d) n.º 11
Operações bancárias, financeiras e de seguro ou resseguro, com exceção da locação de cofres-fortes	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	SP da UE	Lugar da sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	SP fora da UE	Não tributado na UE	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE	Território Nacional	Alínea b) n.º 6
	Particular fora da UE	Não tributado na UE	Alínea e) n.º 11
Colocação de pessoal à disposição	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	SP da UE	Lugar da sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	SP fora da UE	Não tributado na UE	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE	Território Nacional	Alínea b) n.º 6
	Particular fora da UE	Não tributado na UE	Alínea f) n.º 11

(continua)

SERVIÇOS	ADQUIRENTE	LOCALIZAÇÃO / TRIBUTAÇÃO	NORMA APLICÁVEL
Locação de bens móveis corpóreos (com exceção de MT)...	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	SP da UE	Lugar da sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	SP fora da UE	Não tributado na UE	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE	Território Nacional	Alínea b) n.º 6
	Particular fora da UE	Não tributado na UE	Alínea g) n.º 11
... quando a utilização ou exploração efetivas ocorram no TN	Particular ou SP fora da UE	Território Nacional	Alínea a) n.º 12
Cessão ou concessão do acesso a uma rede de gás natural ou a qualquer rede a ela ligada, à rede de eletricidade, ou às redes de aquecimentos e arrefecimento, bem como PS de transporte ou envio através dessas redes e prestações de serviços diretamente conexas	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	SP da UE	Lugar da sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	SP fora da UE	Não tributado na UE	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	Particular fora da UE	Não tributado na UE	Alínea h) n.º 11
Obrigação de não exercer, mesmo a título parcial, uma atividade profissional ou um direito mencionado no n.º 11 do artigo 6.º	SP Nacional	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	SP da UE	Lugar da sede, EE ou domicílio do adquirente	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	SP fora da UE	Não tributado na UE	Alínea a) n.º 6 (à contrário)
	Particular na UE	Território Nacional	Alínea a) n.º 6
	Particular fora da UE	Não tributado na UE	Alínea m) n.º 11

#### 1.4.5. As operações efetuadas entre o Continente e as Regiões Autónomas

As regras de localização constantes no artigo 6.º são também importantes para enquadrar as operações efetuadas entre o Continente e as Regiões Autónomas, neste caso, não para saber quem é o responsável pela liquidação do imposto (que salvo nos casos em que há inversão do sujeito passivo, será sempre o fornecedor dos bens ou o prestador dos serviços) mas para efeitos de aplicação da taxa de imposto. De facto, tal como já referido anteriormente vigora em Portugal um sistema tripartido de taxas em virtude destas serem diferenciadas nas três circunscrições de compõem o território nacional: Continente, Região Autónoma da Madeira (RAM) e Região Autónoma dos Açores (RAA).

De acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 18.º do Código do IVA, na redação que lhe foi dada pelas Leis n.ºs 14-A/2012 de 30 de março e 63-A/2015 de 30 de junho<sup>178</sup>, as

<sup>178</sup> Publicadas no Diário da República, 2.º Suplemento, Série I, n.º 65/2012 de 30.05 e n.º 125/2015 de 30.06, respetivamente.

importações, transmissões de bens e prestações de serviços que, de acordo com a legislação especial, se considerem efetuadas nestas Regiões Autónomas, beneficiam das taxas de 5%, 12% e 22% para a Madeira e de 4%, 9% e 18% para os Açores, relativamente às operações mencionadas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do mesmo artigo. A legislação especial a que se refere o n.º 3 do artigo 18.º toma forma no Decreto-Lei n.º 347/1985, de 12 de agosto<sup>179</sup>, pelo que importa ter presente que no seu n.º 2 do artigo 1.º estatuí que, quando existam relações comerciais entre o Continente e as Regiões Autónomas (ou entre estas), as operações tributáveis consideram-se localizadas na circunscrição determinada pelos critérios estabelecidos pelo artigo 6.º, com as devidas adaptações<sup>180</sup>.

Assim, quando estão em causa **transmissões de bens** a envolver as Regiões Autónomas, a aplicação das regras de territorialidade não apresenta grandes dificuldades pois torna-se necessário observar apenas o n.º 1 do artigo 6.º, ou seja, aplica-se a taxa em vigor no espaço fiscal onde os bens se localizam no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente. De reforçar, no entanto, que ainda que uma dada operação de venda de bens se realize entre operadores de uma dada Região Autónoma, caso esses bens estejam situados no Continente aquando da expedição para o comprador (no caso do vendedor ter, por exemplo, um armazém no território continental) então será aplicável a taxa vigente no Continente para a transação desse bem em concreto.

**Exemplo n.º 40:**

Uma empresa com sede no Porto vende materiais para a construção de estufas (sujeitas a IVA à taxa normal) para uma empresa que se dedica à produção e comercialização de ananases e que está sediada em Ponta Delgada (Região Autónoma dos Açores).

Tendo em consideração que o local do início do transporte dos bens é no Porto (seja por via marítima ou outra) decorre da conjugação do disposto nos artigos 6.º e 18.º e em conformidade com o Decreto-Lei n.º 347/1985, de 23.08 que: i) a transmissão dos bens considera-se localizada no território continental (n.º 1 do artigo 6.º); ii) o vendedor liquida IVA à taxa de 23% (alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º); iii) o comprador deduz o imposto suportado por esta aquisição (artigos 19.º e 20.º) e iv) o transporte dos bens está isento de IVA (alínea t) do n.º 1 do artigo 14.º e n.ºs 1 e 3 do Decreto-Lei n.º 347/1985).

<sup>179</sup> Publicado no Diário da República, I Série, n.º 193/1985, de 23.08 (<https://dre.pt/application/file/a/180963>).

<sup>180</sup> Exceto no caso das prestações de serviços de transporte que têm uma regra própria (tributáveis no local do estabelecimento estável a partir do qual são efetuadas) nos demais casos seguem-se as regras previstas no artigo 6.º do Código do IVA (cf. n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 347/1985, de 23.08).

**Exemplo n.º 41:**

Uma empresa com sede no Funchal (Região Autónoma da Madeira), sujeito passivo de IVA pela produção e comercialização de bananas, vende uma tonelada de bananas a um hipermercado localizado no Algarve.

Trata-se de uma transmissão de bens localizada na RAM (por adaptação do disposto no n.º 1 do artigo 6.º) dado o início do transporte dos bens com destino ao adquirente ocorrer no Funchal. Compete à empresa madeirense liquidar IVA à taxa de 5% pela transmissão das bananas (as frutas são, de acordo com a verba 1.6.4 da Lista I anexa ao Código do IVA, tributadas à taxa reduzida), imposto esse que será deduzido pela empresa algarvia. O hipermercado, por sua vez, na venda ao público que realizar no seu estabelecimento, liquidará IVA à taxa de 6% (taxa reduzida em vigor no Continente) pois não havendo transporte ou expedição é aqui que os bens são postos à disposição dos adquirentes<sup>181</sup>.

No que diz respeito às **prestações de serviços** existem regras gerais e específicas: umas têm em conta a qualidade dos intervenientes (nomeadamente se o adquirente é, ou não, sujeito passivo de IVA) outras têm em consideração uma componente territorial (tributar no local onde ocorre o ato de consumo)<sup>182</sup>. Assim:

- Nas prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos, a regra geral é que a operação se localize e seja assim tributada no espaço fiscal onde o adquirente tem a sua sede, estabelecimento estável ou o seu domicílio, salvo nas situações previstas nos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º;
- Nas prestações de serviços efetuadas a não sujeitos passivos, a regra geral é que a tributação em IVA se faça no local onde o prestador do serviço tem a sua sede, estabelecimento estável, ou o seu domicílio, a partir do qual os serviços são prestados, salvo nas situações previstas nos n.ºs 7, 8, 9 e 10 do artigo 6.º.

---

<sup>181</sup> Caso a empresa madeirense vendesse as bananas ao hipermercado a partir de uma filial situada no Continente, então a taxa a aplicar seria a de 6%, uma vez que a operação era considerada como efetuada no território continental. Contudo, a transferência desses bens da sede da empresa situada na RAM para a filial situada no Continente, constituiria uma mera transferência de bens, não integrando o conceito de transmissão de bens para efeitos de IVA (em conformidade com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e artigo 3.º do CIVA) sendo, por isso, uma operação não sujeita a IVA.

<sup>182</sup> Sobre regras de localização nas prestações de serviços a envolver as Regiões Autónomas vejam-se, nomeadamente, os Ofícios-Circulados da DSIVA n.º 30133/2012 de 16.04 e n.º 30145/2013 de 17.05 ([http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Pages/oficios-circulados-iva.aspx](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Pages/oficios-circulados-iva.aspx)).

**Exemplo n.º 42:**

Um sujeito passivo de IVA com sede em Faro presta serviços de publicidade a um outro sujeito passivo de IVA localizado na Região Autónoma dos Açores.

Em conformidade com as devidas adaptações da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º, trata-se de uma prestação de serviços considerada como localizada na RAA por aplicação da regra geral B2B, pois: i) o adquirente é um sujeito passivo de IVA “domiciliado” nessa região e ii) não existe nenhuma regra de localização específica para este serviço. A responsabilidade pela liquidação do imposto (à taxa em vigor da RAA) recai sobre o prestador do serviço, imposto esse que será, em princípio, deduzido pela empresa açoriana.

**Exemplo n.º 43:**

Um gabinete de arquitetura “domiciliado” em Machico (RAM) e enquadrado em IVA no regime normal realizou a avaliação e reabilitação sísmica de dois edifícios: um situado em Portimão e outro situado em Ribeira Grande (RAA).

Trata-se de uma prestação de serviços relacionada com bens imóveis (em conformidade com a redação dada pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 à alínea f) do n.º 2 do artigo 31.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011) que, por estarem situados no Continente e nos Açores (e independentemente do enquadramento face ao IVA dos adquirentes destes serviços) é aí que os serviços são considerados como localizados, tal como dispõe, com as devidas adaptações, a alínea a) do n.º 8 do artigo 6.º. O prestador do serviço deverá, assim, liquidar imposto aos serviços considerados localizados no Continente e na RAA às taxas de 23% e 18%, respetivamente.

**Exemplo n.º 44:**

Um estudante do Mestrado em Fiscalidade da Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo da Universidade do Algarve (não sujeito passivo de IVA) inscreveu-se para assistir ao seminário “Desafios Fiscais para 2018” a realizar numa unidade hoteleira do Funchal.

Trata-se do acesso a uma prestação de serviços de carácter científico que, dado o enquadramento em IVA deste estudante e por ocorrer no Funchal é, nos termos da alínea e) do n.º 8 do artigo 6.º, considerada como localizada na Região Autónoma da Madeira<sup>183</sup>.

<sup>183</sup> Recorde-se que esta regra de localização relativa ao acesso a uma manifestação de carácter científico, também seria aplicável no caso do adquirente do serviço ser um sujeito passivo de IVA. No entanto, uma vez que o estudante não é sujeito passivo de IVA, para além do acesso, todos os outros serviços relacionados com esta manifestação seriam igualmente localizados na RAM, tal como dispõe a alínea f) do n.º 10 do artigo 6.º.

**Exemplo n.º 45:**

Um particular “domiciliado” na Região Autónoma dos Açores loca uma viatura ligeira de passageiros no Algarve durante um período superior a 30 dias.

Trata-se da prestação de um serviços de locação de um meio de transporte (que não de curta duração) que, independentemente do lugar onde o prestador tenha a sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços sejam prestados, é considerado localizado na RAA, em conformidade com o Decreto-Lei n.º 347/1985 e a alínea g) do n.º 10 do artigo 6.º do Código do IVA<sup>184</sup>.

O quadro n.º 7, com o objetivo de consolidar as regras de localização das prestações de serviços entre o Continente e as Regiões Autónomas (e vice-versa), apresenta as taxas de imposto a aplicar de acordo com os critérios estabelecidos pelo artigo 6.º do Código do IVA com as adaptações necessárias de acordo com o Decreto-Lei n.º 347/1985, de 12 de agosto. Relativamente à localização das prestações de serviços de transporte de bens e de locação de um meio de transporte que não seja de curta duração, vejam-se os quadros em anexo aos Ofícios-Circulados da DSIVA n.ºs 30133/2012 e 30145/2013, respetivamente.

**Quadro n.º 7: Taxas aplicáveis nas prestações de serviços – Regiões Autónomas**

SERVIÇOS	TIPOLOGIA DO SERVIÇO	TAXA APLICÁVEL	NORMA APLICÁVEL
Serviços relacionados com imóveis	B2B e B2C	A do local onde os imóveis estiverem situados	Alínea a) n.ºs 7 e 8
Serviços de transporte de passageiros	B2B e B2C	--- [isento] ---	Alínea b) n.ºs 7 e 8 [art.º 14.º n.º 1 al. r)]
Serviços de alimentação e bebidas (que não as referidas a seguir)	B2B e B2C	A do local onde ocorre o fornecimento dos serviços	Alínea c) n.ºs 7 e 8
Serviços de alimentação e bebidas executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros	B2B e B2C	A do local de partida do transporte	Alínea d) n.ºs 7 e 8
Serviços relativos ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares (incluindo o acesso a feiras e exposições e serviços acessórios relacionados com o acesso)	B2B e B2C	A do local onde os serviços são materialmente executados	Alínea e) n.ºs 7 e 8
Locação de curta duração de um MT	B2B e B2C	A do local onde o MT é colocado à disposição	Alínea f) n.ºs 7 e 8

(continua)

<sup>184</sup> Caso o período de posse da viatura fosse inferior a 30 dias estava em causa a locação de curta duração de um meio de transporte e, nesse caso, tendo a mesma sido colocada à disposição do adquirente no Continente, seria aqui localizada de acordo com as devidas adaptações da alínea f) do n.º 8 do artigo 6.º.

SERVIÇOS	TIPOLOGIA DO SERVIÇO	TAXA APLICÁVEL	NORMA APLICÁVEL
Serviços de transporte intracomunitário de bens	B2C	A do local de partida do transporte	Alínea b) n.ºs 9 e 10
Serviços acessórios do transporte	B2C	A do local onde os serviços são materialmente executados	Alínea c) n.ºs 9 e 10
Serviços que consistam em trabalhos efetuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes	B2C	A do local onde os serviços são materialmente executados	Alínea d) n.ºs 9 e 10
Serviços efetuados por intermediários agindo em nome e por conta de outrem	B2C	A do local onde se efetua a operação principal	Alínea e) n.ºs 9 e 10
Serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições (que não abrangidas pela alínea c) dos n.ºs 7 e 8) compreendendo as dos organizadores daquelas atividades e os serviços que lhes sejam acessórios	B2C	A do local onde os serviços são materialmente executados	Alínea f) n.ºs 9 e 10
Serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica	B2C	A do local onde o destinatário está estabelecido ou domiciliado	Alínea h) n.ºs 9 e 10

**Fonte:** Elaboração própria

#### **1.4.6. Síntese conclusiva sobre as regras de localização das operações**

Um dos aspetos conexos com o IVA que reveste maior interesse e complexidade prende-se, sem dúvida, com a problemática da determinação do local onde as operações se consideram realizadas. De facto, as normas de incidência previstas no Código do IVA determinam como um dos principais requisitos que os factos tributários tenham lugar no território nacional e é este elemento de carácter territorial na definição de operações tributáveis que estabelece que, tanto as transmissões de bens como as prestações de serviços, apenas se encontram sujeitas a IVA em território nacional quando as mesmas sejam aí consideradas como efetuadas.

A aplicação prática das regras estabelecidas no artigo 6.º do Código do IVA com o objetivo de determinar o local onde as operações serão localizadas e conseqüentemente tributadas, afigura-se, na maior parte dos casos, algo difícil e conduz-nos à necessidade do conhecimento global desta temática. Assim, na Parte II deste texto de apoio, foi dada especial relevância às normas de incidência territorial para as operações internas e onde podemos retirar algumas conclusões gerais:

- É no artigo 6.º, atualmente composto por 15 números, que encontramos as regras para localizar as transmissões de bens (n.ºs 1 a 5) e as prestações de serviços (n.ºs 6 a 15);
- Temos para as **transmissões bens** internas uma regra geral (que é sempre aplicável caso uma dada transmissão de bens não seja objeto de uma regra de localização específica) que determina que a localização ocorre no local em que se inicia a expedição ou transporte dos bens com destino ao adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no local onde os bens são colocados à disposição do adquirente.
  - Num contexto internacional toma-se em consideração o “*princípio da tributação no país de destino*”. Este princípio é definitivo para o comércio com países terceiros e provisório para o comércio com países integrantes do território fiscal da União Europeia. Assim, à luz deste princípio, as saídas de bens (exportações) estão sujeitas a IVA em território nacional mas, em regra, isentas deste imposto e as entradas de bens (importações) serão aqui efetivamente tributadas (a menos que o artigo 13.º contemple uma isenção). De referir que as regras de territorialidade a aplicar às transações intracomunitárias de bens não estão contempladas no CIVA mas sim no RITI (e, conseqüentemente, não foram objeto de análise neste texto de apoio).
  - Como regras específicas a aplicar nas transmissões de bens e que determinam a localização em território nacional temos: as transmissões efetuadas pelo importador nacional antes de realizada a importação e as transmissões efetuadas a bordo de aeronaves, navios e comboios durante um transporte intracomunitário de passageiros que tenha tido início em território nacional. Os n.ºs 4 e 5 do artigo 6.º determinam os critérios de localização quando estão em causa transmissões de gás, eletricidade, calor ou frio;
- Com a aprovação da Diretiva 2008/8/CE, de 12 de fevereiro (transposta para o ordenamento jurídico nacional pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto) operou-se uma alteração substancial às regras de localização do que às **prestações de serviços** diz respeito. Passamos de uma estrutura com três níveis, com uma regra geral, exceções à regra geral e exceções às próprias exceções, para uma estrutura composta por dois níveis: com duas regras gerais (que dependem da natureza do adquirente) e exceções, genéricas e específicas, às regras gerais.

- Nas operações entre sujeitos passivos (operações B2B) a regra aplicável baseia-se no lugar onde está estabelecido o destinatário do serviço. O imposto é assim devido no país do adquirente, tenha este a sua sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio para o qual os serviços são prestados, noutro Estado-Membro da União Europeia ou fora dela, cabendo ao adquirente a obrigação da liquidação do imposto, se este for devido (inversão do sujeito passivo). As únicas exceções a esta regra são as previstas nos n.ºs 7, 8 e 12 al. a) e d);
- Nas operações entre sujeitos passivos e não sujeitos passivos (operações B2C) a regra aplicável baseia-se no lugar onde está estabelecido o prestador do serviço. O imposto é assim devido no país onde o prestador tenha a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio a partir do qual os serviços são prestados. Constituem exceções a esta regra as situações previstas nos n.ºs 7, 8, 9 e 10 (quer o adquirente do serviço esteja estabelecido no território comunitário ou não) e no n.º 11 (quando o adquirente seja uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da União Europeia). Nas operações B2C dever-se-á ainda ter em atenção às situações previstas no n.º 12.

Em suma, embora com a consciência de que outras questões poderiam ter sido analisadas, julgo que este documento de apoio contribuiu para a clarificação e sistematização dos conceitos e das regras de incidência territorial previstas no Código do IVA e, sobretudo, para a destruição do “mito” da complexidade sempre associada a esta temática.

## **BIBLIOGRAFIA**

- Amorim, J. C. e Azevedo, P. A. (2016). *Lições de Direito Fiscal*. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras.
- Carragoso, M. (2013). As regularizações em sede de IVA, face à adoção do Método de Dedução Pro Rata. Exemplificação prática. *Revisores e Auditores, Julho-Setembro*, 38-46.
- Circular n.º 8 de 27.07.105. *Exportação: Determinação do exportador e Comprovação da isenção em sede de IVA*, Direção de Serviços de Regulação Aduaneira e Direção de Serviços do IVA.
- Comissão Europeia. (2014). *Notas explicativas sobre as alterações relativas ao IVA na UE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos que entram em vigor em 2015*. Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira da Comissão.
- Comissão Europeia. (2015). *Notas explicativas sobre as regras da UE em matéria de IVA relativas ao lugar das prestações de serviços relacionados com bens imóveis que entram em vigor em 2017*. Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira da Comissão.
- Decreto-Lei n.º 394-B/1984, de 26 de dezembro. *Diário da República n.º 297/1984, 1.º Suplemento, Série I, de 26.12, 3924(12)-3924(44)*.
- Decreto-Lei n.º 347/1985, de 23 de agosto. *Diário da República n.º 193/1985, Série I, de 23.08, 2751-2751*.
- Decreto-Lei n.º 195/1989, de 12 de junho. *Diário da República n.º 133/1989, Série I, de 12.06, 2278-2305*.
- Decreto-Lei n.º 290/1992, de 28 de dezembro. *Diário da República n.º 298/1992, Série I-A, de 28.12, 5966-5979*.
- Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho. *Diário da República n.º 118/2008, Série I, de 20.06, 3452-3611*.
- Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto. *Diário da República n.º 155/2009, Série I, de 12.08, 5235-5244*.
- Decreto-Lei n.º 134/2010, de 27 de outubro. *Diário da República n.º 249/2010, Série I, de 27.10, 5927-5931*.
- Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto. *Diário da República n.º 164/2012, Série I, de 24.08, 4656-4666*.

Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio. *Diário da República n.º 104/2013, Série I, de 30.05*, 3142-3145.

Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de outubro. *Diário da República n.º 206/2014, Série I, de 24.10*, 5540-5544.

Diretiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de abril. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias n.º 71 de 14.04.1967, Edição Especial Portuguesa (Cap. 09 / Fasc. 01)*, 3-5.

Diretiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de abril. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias n.º 71 de 14.04.1967, Edição Especial Portuguesa (Cap. 09 / Fasc. 01)*, 6-15.

Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias n.º L 145 de 13.06.1977, Edição Portuguesa (Cap. 09 / Fasc. 01)*, 54-93.

Diretiva 86/560/CEE do Conselho, de 17 de novembro. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias n.º L 326 de 21.11.1986*, 40-41.

Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias n.º L 376 de 31.12.1991*, 1-19.

Diretiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de outubro. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias n.º L 316 de 31.10.1992*, 1-4.

Diretiva 96/95/CE do Conselho, de 20 de dezembro. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias n.º L 338 de 28.12.1996*, 89-90.

Diretiva 1999/49/CE do Conselho, de 25 de maio. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias n.º L 139 de 02.06.1999*, 27-28.

Diretiva 2001/4/CE do Conselho, de 19 de janeiro. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias n.º L 22 de 24.01.2001*, 17-17.

Diretiva 2005/92/CE do Conselho, de 12 de dezembro. *Jornal Oficial da União Europeia n.º L 345 de 28.12.2005*, 19-20.

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro. *Jornal Oficial da União Europeia n.º L 347 de 11.12.2006*, 1-118.

Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro. *Jornal Oficial da União Europeia n.º L 44 de 20.02.2008*, 11-22.

Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro. *Jornal Oficial da União Europeia n.º L 44 de 20.02.2008*, 23-28.

Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho. *Jornal Oficial da União Europeia n.º L 189 de 22.07.2010*, 1-8.

Diretiva 2010/88/UE do Conselho, de 7 de dezembro. *Jornal Oficial da União Europeia n.º L 326 de 10.12.2010*, 1-2.

Lei n.º 14-A/2012, de 30 de março. *Diário da República n.º 65/2012, 2.º Suplemento, Série I, de 30.05*, 1622(4)-1622(5).

Lei n.º 63-A/2015, de 30 de junho. *Diário da República n.º 125/2015, 2.º Suplemento, Série I, de 30.06*, 4542(18)-4542(18).

Nabais, J. C. (2017). *Direito Fiscal* (10.ª ed.). Coimbra: Almedina.

Ofício-Circulado n.º 33128 de 02.04.1993. *IVA – Transportes Intracomunitários*, Serviço de Administração do IVA – Direção de Serviços de Conceção e Administração.

Ofício-Circulado n.º 30081 de 26.07.2005. *IVA – Novas regras relativas ao lugar de fornecimento do gás através do sistema de distribuição de gás natural e de eletricidade*, Direção de Serviços do IVA.

Ofício-Circulado n.º 30115 de 29.12.2009. *Regras de localização das prestações de serviços a partir de 1 de janeiro de 2010*, Direção de Serviços do IVA.

Ofício-Circulado n.º 30133 de 16.04.2012. *IVA – Prestações de serviços de transporte de bens entre o Continente e as Regiões Autónomas, e vice-versa. Localização das Operações*. Direção de Serviços do IVA.

Ofício-Circulado n.º 30140 de 28.12.2012. *Regras de localização introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto*, Direção de Serviços do IVA.

Ofício-Circulado n.º 30145 de 17.05.2013. *CIVA – Legislação Complementar – Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de agosto. Alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto*, Área de Gestão Tributária do IVA – Gabinete do Subdiretor-Geral.

Ofício-Circulado n.º 30164 de 11.12.2014. *Regime especial do IVA para SP não estabelecidos no EM de consumo ou não estabelecidos na UE que prestem serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica a pessoas que não sejam SP estabelecidos na UE*, Área de Gestão Tributária do IVA.

Ofício-Circulado n.º 30165 de 26.12.2014. *Novas regras de localização aplicadas aos serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e serviços prestados por via eletrónica, efetuados a não sujeitos passivos*, Área de Gestão Tributária do IVA.

Ofício-Circulado n.º 30166 de 30.12.2014. *IVA – Mini Balcão Único (MOSS). Localização das operações no território nacional*, Área de Gestão Tributária do IVA.

Ofício-Circulado n.º 30191 de 08.06.2017. *IVA – Lugar das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis*, Área de Gestão Tributária do IVA.

Oliveira, A. M. (2010). *IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado. Um Imposto neutro*. Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Porto: CIJE – Centro de Investigação Jurídico Económica.

Palma, C. C. (2005). A harmonização comunitária do Imposto sobre o Valor Acrescentado: Quo Vadis? *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, 5, 53-105.

Palma, C. C. (2008). O Pacote IVA – novas regras de localização das prestações de serviços. *Revista TOC*, 97, 49-53.

Palma, C. C. (2009). IVA – alterações às regras de localização das prestações de serviços. *Revista TOC*, 115, 42-49.

Palma, C. C. (2014). *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Cadernos IDEFF (6.ª ed.). Coimbra: Almedina.

Palma, C. C. (2016). *Estudos de IVA III*. Coimbra: Almedina.

Palma, C. C. (2017). *A localização das prestações de serviços em IVA*. Formação SEG2117 – Abril: OCC - Ordem dos Contabilistas Certificados.

Regulamento (CEE) n.º 218/92 do Conselho, de 27 de janeiro. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias n.º L 24 de 01.02.1992*, 1-5.

Regulamento (CE) n.º 1103/97 do Conselho, de 17 de junho. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias n.º L 162 de 19.06.1997*, 1-3.

Regulamento (CE) n.º 143/2008 do Conselho, de 12 de fevereiro. *Jornal Oficial da União Europeia n.º L 44 de 20.02.2008*, 1-6.

Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março. *Jornal Oficial da União Europeia n.º L 77 de 23.03.2011*, 1-22.

Regulamento (UE) n.º 967/2012 do Conselho, de 09 de outubro. *Jornal Oficial da União Europeia n.º L 290 de 20.10.2012*, 1-7.

Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro. *Jornal Oficial da União Europeia n.º L 284 de 26.10.2013*, 1-9.

Rocha, L. M. (2009). O direito à dedução do IVA dos sujeitos passivos parciais e dos devedores de imposto parciais. *Revista TOC*, 114, 29-39.

Roriz, J., Pereira, L., Esteves, L. F. e Bastos, R. (2016). *IVA – Revisão ao Código*. Formação SEG4616 – Dezembro: OCC - Ordem dos Contabilistas Certificados.

Roriz, J., Pereira, L., Esteves, L. F. e Bastos, R. (2017). *Atualização Fiscal em IVA – Aspectos Práticos*. Formação SEG3917 – Setembro: OCC - Ordem dos Contabilistas Certificados.

Santos, A. C. (1993). Integração Europeia e Abolição das Fronteiras Fiscais: do Princípio do Destino ao Princípio da Origem? *Ciência e Técnica Fiscal*, 372, 9-91.

Santos, A. C. e Alexandre, M. A. (2000). O IVA Comunitário na Encruzilhada: Rumo a um Novo Sistema Comum? *Centro de Estudos Fiscais*, 397, 72-99.

Vasques, S. (2017). *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina

---

---

# **ANEXOS**

---

---

# ANEXO 1

## Limites fixados pelos EM da UE em vigor a 01.04.2017

Estado Membro	Limite para aplicação do regime especial para aquisições pelos SP não autorizados a deduzir os inputs e pelas pessoas coletivas que não SP		Limites para a aplicação do regime especial das vendas à distância		Isenção para as pequenas empresas	
	(1)		(2)		(3)	
	Moeda Nacional	Equivalente em Euros (4)	Moeda Nacional	Equivalente em Euros (4)	Moeda Nacional	Equivalente em Euros (4)
Alemanha	€ 12.500		€ 100.000		€ 17.500	
Áustria	€ 11.000		€ 35.000		€ 30.000	
Bélgica	€ 11.200		€ 35.000		€ 25.000	
Bulgária	BGN 20.000	€ 10.226	BGN 70.000	€ 35.791	BGN 50.000	
Chipre	€ 10.251,61		€ 35.000		€ 15.600	
Croácia	HRK 77.000	€ 10.332	HRK 270.000	€ 36.231	HRK 230.000	€ 30.864
Dinamarca	DKK 80.000	€ 10.762	DKK 280.000	€ 37.668	DKK 50.000	€ 6.726
Eslováquia	€ 13.941,45		€ 35.000		€ 49.790	
Eslovénia	€ 10.000		€ 35.000		€ 50.000	
Espanha	€ 10.000		€ 35.000		Não existe	
Estónia	€ 10.000		€ 35.000		€ 16.000	
Finlândia	€ 10.000		€ 35.000		€ 10.000	
França	€ 10.000		€ 35.000		€ 82.000 / € 42.900 / € 33.100	
Grécia	€ 10.000		€ 35.000		€ 10.000	
Hungria (5)	€ 10.000		€ 35.000		HUF 8.000.000	€ 26.067
Irlanda	€ 41.000		€ 35.000		€ 75.000 / € 37.500	
Itália	€ 10.000		€ 35.000		€ 25.000 / € 30.000 / € 40.000 € 45.000 / € 50.000	
Letónia	€ 10.000		€ 35.000		€ 50.000	
Lituânia	€ 14.000		€ 35.000		€ 45.000	
Luxemburgo	€ 10.000		€ 100.000		€ 30.000	
Malta	€ 10.000		€ 35.000		€ 35.000 / € 24.000 / € 14.000	
Países Baixos	€ 10.000		€ 100.000		Não existe	
Polónia	PLN 50.000	€ 11.610	PLN 160.000	€ 37.154	PLN 200.000	€ 46.442
Portugal	€ 10.000		€ 35.000		€ 10.000 / € 12.500	
Reino Unido	GBP 83.000	€ 97.808	GBP 70.000	€ 82.489	GBP 83.000	€ 97.808
República Checa	CZK 326.000	€ 12.064	CZK 1.140.000	€ 42.189	CZK 1.000.000	€ 37.008
Roménia	RON 34.000	€ 7.530	RON 118.000	€ 26.135	RON 220.000	€ 48.725
Suécia	SEK 90.000	€ 9.505	SEK 320.000	€ 33.794	SEK 30.000	€ 3.168

**Fonte:** Comissão Europeia

(1) Ver artigo 3.º n.º 2 al. a) da Diretiva IVA

(2) Ver artigo 34.º da Diretiva IVA

(3) Ver artigos 284.º a 287.º da Diretiva IVA (este limite está reservado aos SP estabelecidos dentro do território do país)

(4) Taxa de câmbio publicadas pelo Banco Central Europeu a 21.02.2017.

(5) A moeda na Hungria é o HUF, no entanto, a legislação referente ao IVA prevê especificamente um montante em euros para esse limite.

## ANEXO 2

### Taxas do IVA nos diferentes EM da UE em vigor a 01.01.2017

Estado-Membro	Código do país	Taxa normal	Taxa reduzida	Taxa super-reduzida	Taxa intermédia
Alemanha	DE	19	7	-	-
Áustria	AT	20	10 / 13	-	13
Bélgica	BE	21	6 / 12	-	12
Bulgária	BG	20	9	-	-
Chipre	CY	19	5 / 9	-	-
Croácia	HR	25	5 / 13	-	-
Dinamarca	DK	25	-	-	-
Eslováquia	SK	20	10	-	-
Eslovénia	SI	22	9,5	-	-
Espanha	ES	21	10	4	-
Estónia	EE	20	9	-	-
Finlândia	FI	24	10 / 14	-	-
França	FR	20	5,5 / 10	2,1	-
Grécia	EL	24	6 / 13	-	-
Hungria	HU	27	5 / 18	-	-
Irlanda	IE	23	9 / 13,5	4,8	13,5
Itália	IT	22	5 / 10	4	-
Letónia	LV	21	12	-	-
Lituânia	LT	21	5 / 9	-	-
Luxemburgo	LU	17	8	3	14
Malta	MT	18	5 / 7	-	-
Países Baixos	NL	21	6	-	-
Polónia	PL	23	5 / 8	-	-
Portugal	PT	23	6 / 13	-	13
Reino Unido	UK	20	5	-	-
República Checa	CZ	21	10 / 15	-	-
Roménia	RO	19	5 / 9	-	-
Suécia	SE	25	6 / 12	-	-

**Fonte:** Comissão Europeia

## **ANEXO 3**

### **Redação atual do artigo 6.º do Código do IVA**

---

#### **Artigo 6.º**

##### **Localização das operações**

- 1 – São tributáveis as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente.
- 2 – Não obstante o disposto no número anterior, são também tributáveis a transmissão feita pelo importador e as eventuais transmissões subsequentes de bens transportados ou expedidos de um país terceiro, quando as referidas transmissões ocorrerem antes da importação.
- 3 – As transmissões de bens efetuadas a bordo de um navio, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros, só são tributáveis se o lugar de partida se situar no território nacional e o lugar de chegada no território de outro Estado membro, tendo em conta as definições constantes do n.º 3 do artigo 1.º
- 4 – Não obstante o disposto nos n.ºs 1 e 2, as transmissões de gás, através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada, de eletricidade, de calor ou de frio, através de redes de aquecimento ou de arrefecimento, são tributáveis:
  - a) Quando o adquirente seja um sujeito passivo revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, cuja sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou, na sua falta, o domicílio se situe em território nacional;
  - b) Quando o adquirente seja um dos sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, que não seja revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, que disponha de sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou, na sua falta, o domicílio em território nacional, na parte que não se destine a utilização e consumo próprios;
  - c) Quando a utilização e consumo efetivos desses bens, por parte do adquirente, ocorram no território nacional e este não seja um sujeito passivo revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, que disponha de sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou, na sua falta, o domicílio fora do território nacional.
- 5 – Não obstante o disposto nos n.ºs 1 e 2, as transmissões de gás, através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada, de eletricidade, de calor ou de frio, através de redes de aquecimento ou de arrefecimento, não são tributáveis:
  - a) Quando o adquirente seja um sujeito passivo revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, cuja sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou, na sua falta, o domicílio se situe fora do território nacional;
  - b) Quando a utilização e consumo efetivos desses bens, por parte do adquirente, ocorram fora do território nacional e este não seja um sujeito passivo revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, que disponha de sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou, na sua falta, o domicílio no território nacional.
- 6 – São tributáveis as prestações de serviços efetuadas a:
  - a) Um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, 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;

- b) Uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados.

7 – O disposto no número anterior não tem aplicação relativamente às seguintes operações:

- a) Prestações de serviços relacionadas com um imóvel sito fora do território nacional, incluindo 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;
- b) Prestações de serviços de transporte de passageiros, pela distância percorrida fora do território nacional;
- c) Prestações de serviços de alimentação e bebidas, que não as referidas na alínea d), que sejam executadas fora do território nacional;
- d) Prestações de serviços de alimentação e bebidas, executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros, quando o lugar de partida do transporte ocorra fora do território nacional;
- e) Prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso, que não tenham lugar no território nacional;
- f) Locação de curta duração de um meio de transporte, quando o lugar da colocação à disposição do destinatário se situe fora do território nacional.

8 – Não obstante o disposto no n.º 6, são tributáveis as seguintes operações:

- a) Prestações de serviços relacionadas com um imóvel sito no território nacional, 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;
- b) Prestações de serviços de transporte de passageiros, pela distância percorrida no território nacional;
- c) Prestações de serviços de alimentação e bebidas, que não as referidas na alínea d), que sejam executadas no território nacional;
- d) Prestações de serviços de alimentação e bebidas, executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio durante um transporte intracomunitário de passageiros, quando o lugar de partida do transporte ocorra no território nacional;
- e) Prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso, que tenham lugar no território nacional;

- f) Locação de curta duração de um meio de transporte, quando o lugar da colocação à disposição do destinatário se situe no território nacional.
- 9 – O disposto na alínea b) do n.º 6 não tem aplicação relativamente às seguintes operações:
- a) Prestações de serviços de transporte de bens, com exceção do transporte intracomunitário de bens, pela distância percorrida fora do território nacional;
  - b) Prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens, quando o lugar de partida ocorra fora do território nacional;
  - c) Prestações de serviços acessórias do transporte, que sejam materialmente executadas fora do território nacional;
  - d) Prestações de serviços que consistam em trabalhos efetuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes, quando executadas total ou essencialmente fora do território nacional;
  - e) Prestações de serviços efetuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem, quando a operação a que se refere a intermediação tenha lugar fora do território nacional;
  - f) Prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, não abrangidas pela alínea e) do n.º 7, compreendendo as dos organizadores daquelas atividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias, que não tenham lugar no território nacional;
  - g) Locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território nacional;
  - h) Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território nacional.
- 10 – Não obstante o disposto na alínea b) do n.º 6, são tributáveis as seguintes operações:
- a) Prestações de serviços de transporte de bens, com exceção do transporte intracomunitário de bens, pela distância percorrida no território nacional;
  - b) Prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens, quando o lugar de partida ocorra no território nacional;
  - c) Prestações de serviços acessórias do transporte, que sejam materialmente executadas no território nacional;
  - d) Prestações de serviços que consistam em trabalhos efetuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes, quando executadas total ou essencialmente no território nacional;
  - e) Prestações de serviços efetuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem, quando a operação a que se refere a intermediação tenha lugar no território nacional;
  - f) Prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, não abrangidas pela alínea e) do n.º 8, compreendendo as dos organizadores daquelas atividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias, que tenham lugar no território nacional;

- g) Locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada no território nacional;
  - h) Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada no território nacional.
- 11 – Não obstante o disposto na alínea b) do n.º 6, não são tributáveis as prestações de serviços adiante enumeradas, quando o adquirente for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade:
- a) Cessão ou concessão de direitos de autor, brevets, licenças, marcas de fabrico e de comércio e outros direitos análogos;
  - b) Prestações de serviços de publicidade;
  - c) Prestações de serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas, e de gabinetes de estudo em todos os domínios, compreendendo os de organização, investigação e desenvolvimento;
  - d) Tratamento de dados e fornecimento de informações;
  - e) Operações bancárias, financeiras e de seguro ou resseguro, com exceção da locação de cofres-fortes;
  - f) Colocação de pessoal à disposição;
  - g) Locação de bens móveis corpóreos, com exceção de meios de transporte;
  - h) Cessão ou concessão do acesso a uma rede de gás natural ou a qualquer rede a ela ligada, à rede de eletricidade, ou às redes de aquecimento e arrefecimento, bem como prestações de serviços de transporte ou envio através dessas redes e prestações de serviços diretamente conexas;
  - i) *Revogada;*
  - j) *Revogada;*
  - l) *Revogada;*
  - m) Obrigação de não exercer, mesmo a título parcial, uma atividade profissional ou um direito mencionado no presente número.
- 12 – Não obstante o disposto nos n.ºs 6 a 11, são tributáveis as prestações de serviços a seguir enumeradas:
- a) Locação de bens móveis corpóreos, com exceção de meios de transporte, efetuada a pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território da Comunidade, quando a utilização ou exploração efetivas desses bens ocorram no território nacional;
  - b) Locação de curta duração de um meio de transporte, efetuada a pessoa que não seja um sujeito passivo, quando a respetiva colocação à disposição do destinatário tenha ocorrido fora da Comunidade e a utilização ou exploração efetivas do meio de transporte ocorram no território nacional;
  - c) Locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração, efetuada a pessoa que não seja um sujeito passivo, quando este esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade e a utilização ou exploração efetivas do meio de transporte ocorram no território nacional;

- d) Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, cujo destinatário seja uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços sejam prestados, e a utilização e exploração efetivas desses serviços tenham lugar no território nacional;
  - e) Locação de uma embarcação de recreio, que não seja de curta duração, efetuada a pessoa que não seja um sujeito passivo, quando o locador tenha no território nacional sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio, a partir do qual os serviços são prestados, e a efetiva colocação da embarcação à disposição do destinatário ocorra no território nacional.
- 13 – O disposto na alínea g) do n.º 10 não tem aplicação relativamente à locação de uma embarcação de recreio, que não seja de curta duração, quando o locador tenha sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio fora do território nacional, a partir do qual os serviços são prestados, e a efetiva colocação da embarcação à disposição do destinatário ocorra no mesmo território.
- 14 – Para efeitos da alínea d) do n.º 12, considera-se que a utilização e exploração efetivas ocorrem no território nacional em situações em que a presença física neste território do destinatário direto dos serviços seja necessária para a prestação dos mesmos, nomeadamente, quando os mesmos sejam prestados em locais como cabines ou quiosques telefónicos, lojas abertas ao público, átrios de hotel, restaurantes, cibercafés, áreas de acesso a uma rede local sem fios e locais similares.
- 15 – Sendo o destinatário dos serviços uma pessoa que não seja um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, para além das situações abrangidas pelo número anterior, considera-se que a utilização e exploração efetivas ocorrem no território nacional quando se situar neste território o local em que aquele disponha de uma linha fixa instalada, o local a que pertença o indicativo da rede móvel de um módulo de identificação de assinante (cartão SIM), ou o local em que esteja situado um descodificador ou dispositivo similar ou, sendo este local desconhecido, para onde tenha sido remetido um cartão de visualização, através dos quais os serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão ou os serviços por via eletrónica sejam prestados.

**ANEXO 4****Correspondência de artigos entre a Diretiva IVA e o CIVA**

DIRETIVA IVA	CÓDIGO DO IVA
Art.º 24.º n.º 2	Art.º 1.º n.º 2 al. h)
Art.º 31.º	Art.º 6.º n.º 1
Art.º 32.º, 1.º parágrafo	Art.º 6.º n.º 1
Art.º 32.º, 2.º parágrafo	Art.º 6.º n.º 2
Art.º 37.º n.º 1	Art.º 6.º n.º 3
Art.º 37.º n.º 2, 1.º parágrafo	Art.º 1.º n.º 3 al. a)
Art.º 37.º n.º 2, 2.º parágrafo	Art.º 1.º n.º 3 al. b)
Art.º 37.º n.º 2, 3.º parágrafo	Art.º 1.º n.º 3 al. c)
Art.º 37.º n.º 2, 4.º parágrafo	Art.º 1.º n.º 3 al. d)
Art.º 37.º n.º 3	---
Art.º 38.º n.º 1	Art.º 6.º n.º 4 al. a) e n.º 5 al. a)
Art.º 38.º n.º 2	Art.º 1.º n.º 2 al. i)
Art.º 39.º, 1.º parágrafo	Art.º 6.º n.º 4 al. c) e n.º 5 al. b)
Art.º 39.º, 2.º parágrafo	Art.º 6.º n.º 4 al. b)
Art.º 43.º n.º 1 e 2	Art.º 2.º n.º 5
Art.º 44.º	Art.º 6.º n.º 6 al. a)
Art.º 45.º	Art.º 6.º n.º 6 al. b)
Art.º 46.º	Art.º 6.º n.º 9 al. e) e n.º 10 al. e)
Art.º 47.º	Art.º 6.º n.º 7 al. a) e n.º 8 al. a)
Art.º 48.º	Art.º 6.º n.º 7 al. b) e n.º 8 al. b)
Art.º 50.º	Art.º 6.º n.º 9 al. b) e n.º 10 al. b)
Art.º 51.º, 1.º parágrafo	Art.º 1.º n.º 2 al. e)
Art.º 51.º, 2.º parágrafo	Art.º 1.º n.º 2 al. f) e g)
Art.º 52.º	---
Art.º 53.º	Art.º 6.º n.º 7 al. e) e n.º 8 al. e)
Art.º 54.º n.º 1	Art.º 6.º n.º 9 al. f) e n.º 10 al. f)
Art.º 54.º n.º 2 al. a)	Art.º 6.º n.º 9 al. c) e n.º 10 al. c)
Art.º 54.º n.º 2 al. b)	Art.º 6.º n.º 9 al. d) e n.º 10 al. d)
Art.º 55.º	Art.º 6.º n.º 7 al. c) e n.º 8 al. c)
Art.º 56.º n.º 1	Art.º 6.º n.º 7 al. f) e n.º 8 al. f)
Art.º 56.º n.º 2, 1.º parágrafo	Art.º 6.º n.º 9 al. g) e n.º 10 al. g)
Art.º 56.º n.º 2, 2.º parágrafo	Art.º 6.º n.º 12 al. e) e n.º 13
Art.º 56.º n.º 3	Art.º 1.º n.º 2 al. j)
Art.º 57.º n.º 1	Art.º 6.º n.º 7 al. d) e n.º 8 al. d)
Art.º 57.º n.º 2, 1.º parágrafo	Art.º 1.º n.º 3 al. a)
Art.º 57.º n.º 2, 2.º parágrafo	Art.º 1.º n.º 3 al. b)
Art.º 57.º n.º 2, 3.º parágrafo	Art.º 1.º n.º 3 al. c)
Art.º 57.º n.º 2, 4.º parágrafo	Art.º 1.º n.º 3 al. d)
Art.º 58.º, 1.º parágrafo	Art.º 6.º n.º 9 al. h) e n.º 10 al. h)
Art.º 58.º, 2.º parágrafo	Anexo D ao Código do IVA
Art.º 59.º al. a)	Art.º 6.º n.º 11 al. a)
Art.º 59.º al. b)	Art.º 6.º n.º 11 al. b)
Art.º 59.º al. c)	Art.º 6.º n.º 11 al. c)
Art.º 59.º al. d)	Art.º 6.º n.º 11 al. m)
Art.º 59.º al. e)	Art.º 6.º n.º 11 al. e)
Art.º 59.º al. f)	Art.º 6.º n.º 11 al. f)
Art.º 59.º al. g)	Art.º 6.º n.º 11 al. g)
Art.º 59.º al. h)	Art.º 6.º n.º 11 al. h)
Art.º 59.º-A al. a)	---
Art.º 59.º-A al. b)	Art.º 6.º n.º 12 al. a), b), c) e d)

**Fonte:** Elaboração própria