

Fundador
J. L. Saldanha Sanches †

Director
Rui Barreira

Director Executivo
João Taborda da Gama - joaotgama@gmail.com

Comissão de Redacção
António Lobo Xavier · jurisconsulto
Jorge Magalhães Correia · gestor
José Casalta Nabais · Prof. da Fac. Direito de Coimbra
J. Xavier de Basto · Prof. da Fac. Economia de Coimbra
Luís M. S. Oliveira · advogado
Manuel Freitas Pereira · Conselheiro do Tribunal de Contas
Rui Pinto Duarte · Prof. da Fac. Dir. da Univ. Nova de Lisboa · advogado

46

Edição do Instituto Superior Gestão
Abril-Junho 2011

Fiscalidade

Redacção

Alexandra Martins · KPMG
Ana Paula Dourado · FDL
André Salgado de Matos · FDL
António Martins · FEUC
António Moura Portugal · advogado
Arlindo Correia · jurista
Carlos Lobo · FDL · EY
Clotilde Celorico Palma · jurista · ISCAL
Diogo Feio · FDUP · advogado
Fernando Castro Silva · advogado
Francisco de Sousa da Câmara · Morais Leitão, Galvão Telles, Soares da Silva & Associados
Gustavo Lopes Courinha · advogado · FDL
João Ricardo Catarino · jurista · ISCSP
Joaquim Silvério Mateus · jurista
Jorge Sancho Figueiredo · PwC
Leonel Corvelo de Freitas · DGCI
Manuel Anselmo Torres · advogado
Manuel António Pita · FDUNL
Manuel Faustino · Abreu & Marques · ISG
Maria Odete Oliveira · DGCI
Mário dos Prazeres Lousa · CEF · ISG
Mário Alexandre · CEF · ISG
Miguel Teixeira de Abreu · Abreu, Advogados
Pedro Patrício Amorim · advogado
Ricardo da Palma Borges · advogado
Rui Duarte Morais · UCP Porto · advogado
Serena Cabrita Neto · advogada
Sérgio Vasques · UCP
Vasco Valdez Matias · ISCAL

Tradução

Teresa Curvelo

Propriedade

Ensínus - Estudos Superiores, SA
NIPC 500 743 282
Reg. ICS 123393

Edição

Instituto Superior Gestão
Estrada da Amêixoeira, 112-116 · 1769-005 Lisboa
Telefone 217 513 700 · Fax 217 599 788
E-mail: mariavaz@ensinus.pt

Tiragem

1200 exemplares

Distribuição

Coimbra Editora, S. A.
Ladeira da Paula, 10 · Antanhol · 3040-574 Coimbra
Telefone 239 852 650 · Fax 239 852 651
Correio Electrónico: revistas@grupocoimbraeditora.pt

Preços

Número avulso · 25 Euros · IVA incluído
Assinatura · 4 números:
Portugal · 90 Euros · IVA incluído
Europa (UE) · 99,47 Euros · IVA incluído
Países não Comunitários · 121,40 Euros

Revista de Direito e Gestão Fiscal

QUESTÕES RECENTES DO IVA (II)

5 Marta Machado de Almeida

As novas regras do IVA na localização das prestações de serviços: o "Pacote IVA"

17 Afonso Arnaldo

O conceito de "estabelecimento estável" em sede de IVA, em particular nas regras gerais de localização de serviços, e o Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho

45 Alexandra Martins

Actividades financeiras, de "leasing" e de ALD: imposição do método da afectação real

63 Mário Silva Costa

O IVA e as operações relativas a pagamentos e a transferências — Breves notas quanto ao tratamento destas operações à luz da (recente) Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia e dos projectos de alteração da legislação comunitária

91 Cidália Lança

O tratamento em IVA da fusão de sociedades

105 Mariana Gouveia de Oliveira

A dedutibilidade do IVA e a aquisição de participações sociais por sociedades operacionais

117 Notícias Inforfisco

AS NOVAS REGRAS DO IVA NA LOCALIZAÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS: O “PACOTE IVA” (*)

MARTA MACHADO DE ALMEIDA (**)

Pretende-se com o presente artigo sintetizar as principais alterações decorrentes da transposição do denominado “VAT Package”, designadamente no que diz respeito à alteração das regras aplicáveis à localização das prestações de serviços, principais medidas destinadas a combater a fraude fiscal e novos regimes de reembolso.

The purpose of this article is to summarise the main changes arising from the transposition of the so — called “VAT Package”, specifically in respect of the changes relating to the place of supply of services, the principle measures aimed at combating tax fraud and the new reimbursement procedures.

ÍNDICE:

1 — Introdução; 2 — As novas “regras gerais”; (i) B2B; (ii) O B2C; (iii) O conceito de sede, estabelecimento estável ou domicílio; (iv) As excepções genéricas no B2B e B2C; (v) As excepções na locação de meios de transporte; (vi) As excepções específicas no B2C; (vii) As prestações de serviços a adquirentes fora da União Europeia; (viii) Os serviços de telecomunicações e prestados por via electrónica; (ix) As operações entre entidades do Continente e Regiões Autónomas; 3 — O Combate à fraude fiscal e a cooperação administrativa; 4 — Os reembolsos de IVA a sujeitos passivos não residentes; 5 — Conclusões

1 — INTRODUÇÃO

No ano transacto, entrou em vigor o Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, o qual transpôs para a ordem jurídica interna parte do denominado “Pacote IVA”, constituído por um conjunto de diplomas comunitários. Os principais diplomas comu-

(*) Texto que serviu de base à Conferência da A. na Ordem dos Advogados, em 21 de Janeiro de 2010, agora revisto.

(**) Advogada, Associada Sénior da Área de Prática de Direito Fiscal da PLMJ, Sociedade de Advogados, RL.

nitários que integram o “Pacote IVA” são: a Directiva 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, a Directiva 2008/9/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro e, o Regulamento (CE) n.º 134/2008, de 12 de Fevereiro.

O “Pacote IVA” tem na sua génese a concretização de três objectivos: a simplificação e modernização das regras existentes, uma sua aplicação mais uniforme e uma nova prática de cooperação administrativa ⁽¹⁾.

Tendo em vista a pretendida simplificação e aplicação uniforme das regras existentes, as mencionadas Directivas preconizam alterações às regras de localização das prestações de serviços e ao regime aplicável aos reembolsos de IVA a sujeitos passivos de IVA não residentes. Atendendo a que as referidas alterações ditaram um alargamento da aplicação do mecanismo da autoliquidação, para assegurar a correcta aplicação do IVA nesses casos, o mencionado Regulamento procede à introdução de novas modalidades de cooperação administrativa, designadamente no que diz respeito à obrigatoriedade de troca de informações.

Tal como se refere no Preâmbulo da Directiva 2008/8/CE, a realização do mercado interno, a globalização, a desregulamentação e a inovação tecnológica contribuíram, em conjunto, para uma alteração profunda do volume e da estrutura do comércio de serviços, sendo cada vez maior o número de serviços que pode ser prestado à distância. Ora, de acordo com a Comissão, o correcto funcionamento do mercado interno requer a alteração das regras vigentes para que, relativamente a todas as prestações de serviços, o lugar de tributação seja, em princípio, o lugar onde ocorre o seu consumo efectivo, sendo certo que foram mantidas determinadas excepções a esta regra, tanto por motivos administrativos como políticos ⁽²⁾.

Recorda-se que, de acordo com a anterior regra geral, vigorava o denominado princípio de tributação no país de origem ⁽³⁾, o qual determinava que as prestações de serviços deveriam ser tributadas no lugar onde o prestador tinha a sede da sua actividade económica ou dispunha de um estabelecimento estável. Tal regra — que conhecia diversas excepções —, era aplicável, ao abrigo das anteriores regras relativas à localização das prestações de serviços, independentemente da qualidade do adquirente.

2 — AS NOVAS “REGRAS GERAIS”

Aquando da transposição do designado “Pacote IVA”, passaram a vigorar duas regras gerais de localização de prestações de serviços, consoante as operações se

⁽¹⁾ Quando à génese do pacote de IVA, veja-se Clotilde Celorico Palma, “O Pacote IVA — novas regras de localização das prestações de serviços”, in *Revista TOC* n.º 97, Abril de 2008, pp. 49-53, e Rui Lares, *A Incidência e os Critérios de Territorialidade do IVA*, Almedina, 2008, p. 403 e ss.

⁽²⁾ Vide Considerando (1) e (2) da Directiva 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro.

⁽³⁾ Anterior artigo 6.º, n.º 4, do Código do IVA, na versão em vigor até 31 de Dezembro de 2009.

efectuem entre sujeitos passivos (*Business to Business* — B2B) ou entre sujeitos passivos e particulares (*Business to Consumer* — B2C).

(i) B2B

Nas prestações de serviços efectuadas entre sujeitos passivos (B2B), a nova regra geral determina que a tributação deverá ocorrer no local onde o adquirente se encontra estabelecido, ou seja, consagra-se um novo critério de conexão de acordo com o qual a tributação passa a localizar-se no destino, onde ocorre, em princípio, o acto de consumo ⁽⁴⁾.

De referir que, para efeitos de aplicação desta regra, o conceito de sujeito passivo deverá ser interpretado numa acepção "universal", incluindo-se, nesta categoria, não só sujeitos passivos domiciliados na União Europeia ("UE"), mas, também, qualquer pessoa singular ou colectiva, estabelecida fora do território da comunidade, pela aquisição ou fornecimento de serviços a entidades domiciliadas em território nacional. Nestes casos (de sujeitos passivos não domiciliados na União Europeia), estas entidades poderão fazer prova de tal qualidade, nomeadamente, através de apresentação de um número de identificação fiscal ou similar, ou de outros elementos (fornecidos pelas Autoridades fiscais competentes) que atestem tal qualidade ⁽⁵⁾.

A introdução desta regra determinou, em conformidade, no que às prestações de serviços intracomunitárias diz respeito, um alargamento da aplicação do mecanismo da autoliquidação que passa a constituir regra, nos casos em que o prestador não se encontre estabelecido em Portugal, preconizando, por esta via, uma redução dos encargos administrativos para as empresas envolvidas.

Passemos, de seguida, a um exemplo:

Uma empresa Portuguesa recorre a serviços de consultoria de uma empresa Espanhola. Neste caso, aplicando-se a regra geral referente às prestações de serviços entre sujeitos passivos (B2B), nos termos da qual o serviço deverá ser tributado na sede do adquirente, haverá sujeição a IVA Português, o qual deverá ser autoliquidado pela empresa Portuguesa (na sua qualidade de adquirente). Tratando-se de uma entidade sem restrições à sua capacidade de dedução, o IVA autoliquidado será susceptível de dedução na esfera da empresa Portuguesa. No que à empresa Espanhola diz respeito, esta não estará obrigada a proceder a qualquer registo para efeitos de IVA, em Portugal, por força da prestação de serviços ora em apreço.

⁽⁴⁾ Vide artigo 6.º, n.º 6, alínea a), do Código do IVA.

⁽⁵⁾ No sentido de clarificar o que se deve entender por sujeito passivo, para efeitos de aplicação das regras previstas no artigo 6.º do Código do IVA, veja-se a secção III do Ofício n.º 30 115, de 29 de Dezembro de 2009, referente às novas regras de localização de serviços.

Cumprem-se, assim, vários princípios/objectivos: o da plena concorrência entre os diversos Estados Membros (uma vez que a empresa Portuguesa não beneficia da aplicação da taxa de IVA vigente em Espanha por força de aí ter adquirido o serviço), o princípio da neutralidade (atendendo a que o IVA autoliquidado será susceptível de dedução, nos termos gerais) e, por fim, a simplificação administrativa, evitando-se o designado “registo para efeitos de IVA”.

(ii) O B2C

Quanto à regra geral de localização das prestações de serviços B2C, mantém-se a anterior regra geral, que determinava a tributação na origem, isto é, no local onde se situe o prestador ⁽⁶⁾.

Assim, qualquer particular que opte por adquirir serviços noutra país suportará IVA à taxa aí vigente. Nestes casos, a liquidação do imposto é efectuada pelo prestador, não havendo, atenta a natureza do adquirente, lugar à dedução do montante de imposto incorrido.

Com efeito, a mecânica subjacente ao funcionamento do IVA impõe que não haja uma tributação múltipla da mesma matéria colectável, na medida em que por via da consagração do direito à dedução, a única entidade para quem o imposto suportado nas aquisições não será dedutível — constituindo um encargo definitivo — será o consumidor final ⁽⁷⁾.

(iii) O conceito de sede, estabelecimento estável ou domicílio

Para efeitos de aplicação das referidas “regras gerais”, em ambos os casos — B2B e B2C —, importa aferir o que se entende por “sede, estabelecimento estável ou domicílio”, para os quais (B2B), ou a partir dos quais (B2C), os serviços são prestados.

Tratando-se de conceitos menos comuns no domínio do IVA, a Administração tributária, “aproveitando” o que conhece, no que à tributação directa diz respeito, veio clarificar ⁽⁸⁾ qual deverá ser o alcance destes conceitos.

Neste âmbito, refere que se deverá considerar, em geral, que o lugar da sede da actividade económica é aquele onde são adoptadas as decisões essenciais relativas à condução da política geral da empresa e no qual são exercidas funções de adminis-

⁽⁶⁾ Vide artigo 6.º, n.º 6, alínea b), do Código do IVA.

⁽⁷⁾ Vide Xavier de Basto, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional — Lições sobre Harmonização Fiscal na Comunidade Económica Europeia*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 164, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1991 (publicado em *Ciência e Técnica Fiscal* n.ºs 361 e 362, Janeiro/Março e Abril/Junho de 1991), pp. 52-60, no qual se elencam várias hipóteses ilustrativas do alcance do princípio da neutralidade.

⁽⁸⁾ A este propósito, veja-se a secção IV do Ofício n.º 30 115, de 29 de Dezembro de 2009, referente às novas regras de localização de serviços.

tração central, em detrimento do lugar onde é, efectivamente, exercida a actividade económica. Refere, ainda, a Administração tributária que a simples existência de uma caixa postal ou placa identificativa de uma empresa, não confere, por si só, ao local, o denominado estatuto de sede da actividade económica.

No que ao conceito de estabelecimento estável diz respeito, clarifica-se que este conceito implica uma estrutura adequada em meios humanos e técnicos, susceptível de fornecer e receber serviços de forma permanente.

Finalmente, o lugar do domicílio deverá corresponder ao do endereço constante do registo nacional da população ou similar, ou, na sua falta, ao endereço comunicado às autoridades fiscais. No caso nacional, será o endereço associado ao número de identificação fiscal.

(iv) As excepções genéricas no B2B e B2C

À semelhança do que sucedia em momento anterior ao da transposição das regras ora em apreço, o Código do IVA continua a contemplar diversas excepções, as quais, em regra, pretendem assegurar que o imposto seja arrecadado no Estado Membro do consumo, no lugar da execução material do serviço envolvido ⁽⁹⁾.

De acordo com a sistematização adoptada pelo Código do IVA, não deverão ser aplicadas as referidas "regras gerais", designadamente, nos seguintes casos:

- Prestações de serviços relacionadas com bens imóveis (entendendo-se como tal, os serviços prestados por arquitectos, por empresas de fiscalização de obras, por peritos e agentes imobiliários, os que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários, a concessão de direitos de utilização de bens imóveis e a prestação de serviços de alojamento efectuadas no âmbito da actividade hoteleira);
- Serviços de restauração e *catering*; 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.

Nos casos elencados, independentemente do que resulte da aplicação das "regras gerais", dita o Código do IVA que, quer nas transacções entre sujeitos passivos, quer nas transacções que envolvem particulares, a tributação deverá ocorrer no local onde os serviços sejam materialmente executados, o que equivale a dizer no local onde se situe o imóvel, nos casos das prestações de serviços relacionadas com imóveis.

⁽⁹⁾ Vide artigo 6.º, n.ºs 7 e 8, do Código do IVA.

(v) As excepções na locação de meios de transporte

No que diz respeito às regras aplicáveis à locação de meios de transporte, o Código do IVA distingue as situações de locação ditas de curta duração, isto é, por um período não superior a 30 dias (no caso de embarcações, de 90 dias), das locações de longa duração.

Relativamente aos serviços de locação de curta tributação, dispõe o Código do IVA que a tributação deverá ocorrer no lugar da colocação à disposição do meio de transporte, exceptuados os casos (i) em que o destinatário seja um particular, (ii) o local da colocação à disposição do transporte seja fora da União Europeia e (iii) a exploração e utilização efectiva ocorra em Portugal, casos em que haverá sujeição a IVA português ⁽¹⁰⁾.

Já as locações de meios de transportes consideradas de longa duração deverão ser tributadas de acordo com as já descritas regras gerais, exceptuados os casos (i) em que o destinatário seja um particular, (ii) o locador se encontre sediado fora da União Europeia, e (iii) a exploração e utilização efectiva ocorra em Portugal, casos em que haverá sujeição a IVA português.

(vi) As excepções específicas no B2C

São, ainda, consagradas excepções aplicáveis, apenas, à regra geral que dita que, nas transacções que envolvem particulares (B2C), a tributação deverá ocorrer no local onde se situe o prestador ⁽¹¹⁾.

Encontram-se, nestes casos, designadamente, as prestações de serviços acessórias ao transporte, as prestações de serviços que consistam em trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes e as prestações de serviços efectuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem.

Nestes casos, quando tais serviços configurem operações efectuadas entre sujeitos passivos (B2B), manter-se-á o que resulta da aplicação da regra geral, isto é, a tributação deverá ocorrer no lugar onde se situe o adquirente; já nos casos em que a transacção envolva um particular (B2C), a tributação deverá ocorrer no lugar da execução material dos serviços, ou no lugar da operação a que se refere a intermediação, consoante o caso.

(vii) As prestações de serviços a adquirentes fora da União Europeia

No que diz respeito às prestações de serviços efectuadas a pessoa estabelecida ou domiciliada fora da UE, caso se trate de uma operação B2B, tal prestação não será tributada, por força da aplicação da regra geral, em Portugal.

Já nos casos em que se trate de um serviço efectuado, por um prestador português, a um particular domiciliado fora da União Europeia, o Código do IVA prevê a

⁽¹⁰⁾ Vide artigo 6.º, n.º 12, alínea b), do Código do IVA.

⁽¹¹⁾ Vide artigo 6.º, n.ºs 9 e 10, do Código do IVA.

não sujeição de um vastíssimo elenco de serviços, tais como, cessão ou concessão de direitos de autor, prestações de serviços de publicidade, prestações de serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas, tratamento de dados e fornecimento de informações, colocação de pessoal à disposição, prestações de serviços de telecomunicações, entre outros ⁽¹²⁾.

(viii) Os serviços de telecomunicações e prestados por via electrónica

No que aos serviços de telecomunicações, radiodifusão, televisão e serviços prestados por via electrónica diz respeito, são aplicáveis as já referidas “regras gerais”, isto é, quando o serviço seja prestado entre sujeitos passivos (B2B), a tributação ocorrerá no local onde se situe o adquirente e, quando se trate de um serviço entre um sujeito passivo e um particular (B2C), a tributação ocorrerá no local onde se situe o prestador.

Exceptua-se a aplicação das referidas regras gerais aos serviços de telecomunicações, radiodifusão, televisão e serviços prestados por via electrónica quando se trate de serviços prestados por um fornecedor não residente, a um adquirente particular (B2C), que seja residente em Portugal ⁽¹³⁾.

Prevê-se, a partir de 1 de Janeiro de 2015, a alteração das regras aplicáveis aos serviços ora em apreço, quando de destinem a particulares (B2C), as quais passarão a ser, à semelhança da regra geral aplicável nas transacções entre sujeitos passivos (B2B), tributadas no Estado-Membro da residência do adquirente.

Também a partir desta data se prevê a criação de um mecanismo de simplificação designado de balcão único, para os referidos serviços de telecomunicações, radiodifusão, televisão e prestados por via electrónica, efectuados para particulares (B2C) residentes na UE, devendo ser utilizado quer pelos operadores aí estabelecidos, quer pelos operadores não estabelecidos na UE ⁽¹⁴⁾. Trata-se de um regime simplificado de pagamento de imposto e de cumprimento das obrigações declarativas, através de um único ponto de contacto electrónico (também designado por “one-stop-system”).

(ix) As operações entre entidades do Continente e Regiões Autónomas

Por fim, importa referir que as referidas alterações produziram, também, efeitos nas operações entre entidades do Continente e Regiões Autónomas, em concreto, no que às taxas aplicáveis a tais operações diz respeito, por força da aplicação do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto, nos termos do qual, para efeitos de loca-

⁽¹²⁾ Vide artigo 6.º, n.º 11, do Código do IVA.

⁽¹³⁾ Vide artigo 6.º, n.º 12, alínea d), do Código do IVA.

⁽¹⁴⁾ Vide artigo 5.º da Directiva 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, e Mário Alexandre, “A Evolução do Sistema Comum do IVA”, in AAVV — *Vinte Anos de Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Associação Fiscal Portuguesa e Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito de Lisboa, Almedina, Novembro 2008, quanto o mecanismo de “balcão único”.

lização das ditas operações, dever-se-ão considerar os critérios estabelecidos pelo artigo 6.º do Código do IVA.

3 — O COMBATE À FRAUDE FISCAL E A COOPERAÇÃO ADMINISTRATIVA

As referidas alterações das regras aplicáveis à localização de serviços prestados a sujeitos passivos implica, conforme anteriormente referido, um alargamento das situações em que o IVA é devido pelo adquirente, no Estado Membro onde se encontra estabelecido.

Por essa razão, tendo em vista concretizar medidas de controlo dessas situações, prevê-se a obrigatoriedade e a antecipação da entrega do denominado mapa recapitulativo, no qual serão reportadas, para além das transmissões intracomunitárias de bens e operações assimiladas, as prestações de serviços, relativamente às quais, por força da aplicação das novas regras vigentes, a obrigação de liquidação do imposto devido recaia sobre o adquirente ⁽¹⁵⁾.

Neste âmbito, foi aprovado, internamente, o modelo da denominada declaração recapitulativa — a qual veio substituir o anterior anexo recapitulativo, aplicável às transmissões de bens intracomunitárias — e, bem assim, adaptada a estas novas realidades, o modelo existente da declaração periódica ⁽¹⁶⁾.

No quadro *infra*, sintetizam-se as regras vigentes, no que diz respeito à periodicidade e obrigatoriedade de entrega, quer da declaração periódica, quer da nova declaração recapitulativa:

	Declaração Periódica	Declaração Recapitulativa
Periodicidade	Mensal — Até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações	Mensal — Até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que respeitam as operações (Transmissões intracomunitárias > € 100.000/mês)
	Trimestral — Até ao dia 15 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações	Trimestral — Até ao dia 20 do mês seguinte ao trimestre a que respeitam as operações
Obrigatoriedade de entrega	Obrigatória, mesmo que não haja operações tributáveis	Obrigaçãõ declarativa apenas nos períodos em que sejam realizadas operações

⁽¹⁵⁾ Vide Directiva 2008/117/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008.

⁽¹⁶⁾ Vide Portaria n.º 987/2009, de 7 de Setembro, que aprova o modelo da declaração recapitulativa e correspondentes instruções de preenchimento, e Portaria n.º 988/2009, de 7 de Setembro, que aprova novo modelo de declaração periódica e respectivas instruções. Tendo em vista clarificar o âmbito de aplicação e algumas especificidades destes novos modelos declarativos, foram divulgados pela Administração tributária o Ofício n.º 30113, de 20 de Outubro de 2009, com referência à declaração recapitulativa, e o Ofício n.º 30112, de 20 de Outubro de 2009, com referência ao novo modelo de declaração periódica.

4 — OS REEMBOLSOS DE IVA A SUJEITOS PASSIVOS NÃO RESIDENTES

Foi, ainda, consagrado, com a publicação Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, um novo regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos estabelecidos noutra Estado-membro ou fora da Comunidade, revogando, assim, o regime anteriormente previsto no Decreto-Lei n.º 408/87, de 31 de Dezembro ⁽¹⁷⁾.

De acordo com o novo regime agora em vigor, os sujeitos passivos nacionais que pretendam obter o reembolso de IVA suportado em operações efectuadas noutros Estados Membros, deverão apresentar electronicamente o correspondente pedido de reembolso junto da Direcção-Geral dos Impostos. Por sua vez, a referida entidade remeterá o pedido para o Estado-Membro de reembolso, depois de verificada a validade do número de identificação fiscal do requerente e a sua qualidade de sujeito passivo.

Em conformidade, também os sujeitos passivos não estabelecidos em território nacional terão direito ao reembolso suportado em território nacional, sendo certo que, para este efeito, se encontram excluídas do direito à dedução as despesas mencionadas no artigo 21.º do Código do IVA, nas condições aí previstas.

Os pedidos de reembolso a apresentar no Estado Membro de reembolso devem conter, entre outros elementos, informação relativa às facturas (ou documentos de importação), cujo IVA se solicita o reembolso e, bem assim, informação relativa à natureza dos bens e serviços adquiridos, definidos por códigos de identificação.

O novo regime, para além de visar um procedimento de reembolso mais simplificado, através do recurso aos meios electrónicos, para efeitos de recepção e processamento dos novos pedidos, prevê, ainda, a ampliação do prazo para apresentação dos pedidos, que passaram a poder ser apresentados até ao dia 30 de Setembro do ano civil seguinte àquele em que o imposto se tornou exigível, ao invés do prazo anteriormente previsto que terminava no último dia útil do mês de Junho.

Por sua vez, no que ao prazo de decisão do pedido de reembolso diz respeito, prevê-se a sua redução para quatro meses (ao contrário dos seis meses anteriormente previstos), prorrogáveis para seis ou oito meses, nos casos em que tenham sido solicitados um ou dois pedidos de informação adicional, respectivamente.

Findo o referido prazo de quatro, seis ou oito meses, consoante o caso, sem que tenha sido proferida decisão, passam a considerar-se tacitamente indeferidos os pedidos de reembolso, para efeitos de reclamação ou impugnação.

O pagamento dos montantes a reembolsar é feito por transferência bancária, no prazo máximo de 10 dias úteis, a contar do termo dos prazos já referidos, sendo

⁽¹⁷⁾ O anterior Decreto-Lei n.º 408/87, de 31 de Dezembro, transpunha para a ordem jurídica interna as denominadas 8.ª e 13.ª Directivas do Conselho (Directiva 79/1072/CEE, de 6 de Dezembro, e Directiva 86/560/CEE, de 17 de Novembro).

devidos juros compensatórios, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária, quando tais prazos não sejam cumpridos.

De notar que, no caso de reembolso do IVA a sujeitos passivos estabelecidos fora da UE, será necessário, tal como sucedia no regime anterior, para efeitos de processamento do correspondente reembolso, a reciprocidade de tratamento por parte dos Estados Membros envolvidos e, bem assim, a nomeação de um representante fiscal.

O pedido de reembolso será apresentado na Direcção de Serviços de Reembolsos, nos mesmos prazos estabelecidos para os reembolsos de IVA incorrido na UE, pelo representante fiscal da entidade requerente, juntamente com os originais das facturas e, bem assim, certificado comprovativo da sujeição a imposto geral sobre o volume de negócios e reconhecimento do direito ao reembolso desse imposto por parte dos sujeitos passivos em Portugal, no respectivo país (dispensável em caso de existência de acordo de reciprocidade celebrado entre os Estados envolvidos).

Nestes casos, o reembolso do imposto, quando devido, deve ser efectuado até ao fim do sexto mês seguinte ao da apresentação do pedido.

5 — CONCLUSÕES

Não obstante, do ponto de vista estritamente interno, a introdução das regras ora em apreço terem contribuído para alguma perda de competitividade, dado que tais regras, no que à localização de serviços de telecomunicações e serviços prestados por via electrónica diz respeito, afectaram a localização de empresas na Região Autónoma da Madeira, o certo é que, do ponto de vista comunitário, contribuíram, tal como se propunham, a simplificar, modernizar e aplicar uniformemente as regras existentes, a par da consagração de novas práticas de cooperação administrativa.

Feito um recente balanço da aplicação destas normas ⁽¹⁸⁾, foi expressamente reconhecido que o sistema apresenta algum mérito, na medida em que para os Estados Membros garante um certo grau de liberdade política e de soberania fiscal na gestão do IVA; e, para os destinatários das operações transfronteiras entre sujeitos passivos (B2B), não parece criar problemas significativos em matéria de IVA, podendo mesmo apresentar algumas vantagens, uma vez que o IVA não precisa ser pré-financiado.

Contudo, também se reconhece no denominado Livro Verde sobre o IVA que a manutenção do regime de IVA vigente implicaria uma revisão e melhoria aprofundadas da sua aplicação em termos de segurança jurídica e de encargos administrativos ao nível das operações intracomunitárias.

⁽¹⁸⁾ Vide Comunicação da Comissão COM(2010) 695 final, de 1 de Dezembro de 2010 (“Livro Verde, Sobre o futuro do IVA, Rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz”).

Resta saber se os próximos passos irão no sentido que esteve na génese da consagração do IVA, de acordo com o qual este se deveria basear no princípio da tributação no país de origem, como parecia já resultar de algumas medidas, como a instituição do sistema de "balcão único", ou se, ao invés, se manterá esta tributação no destino, ainda, a título provisório, mas que mais parece, na verdade, definitiva.

Lisboa, 6 de Junho de 2011