

Orçamento do Estado para 2005 – Principais alterações em sede de IVA

Clotilde Celorico Palma

Resumo:

Neste artigo analisam-se as principais alterações introduzidas com o Orçamento do Estado para 2005 no Imposto sobre o Valor Acrescentado.

São tratadas especialmente a transposição da Directiva do gás e da electricidade e as modificações introduzidas nas regras do direito à dedução do imposto.

Abstract:

In this article we analyse the main changes introduced by the Budget for 2005 in what concerns the Value Added Tax.

We specially treat the adoption of the gas and electricity VAT Directive and the modifications introduced in the rules of the right of deduction.

Como é habitual, dada a matriz comunitária do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) que limita fortemente a liberdade de acção do legislador nacional, no Orçamento do Estado para 2005, aprovado pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, não são muitas as alterações introduzidas em sede deste tributo. Todavia, embora não sejam numerosas trata-se de alterações relevantes, em especial as que se prendem com o exercício do direito à dedução do IVA, característica fundamental deste tributo tal como foi desenhado a nível comunitário. Estas alterações reportam-se, sobretudo, a modificações nas regras do direito à dedução do IVA, à introdução de regras para evitar a denominada fraude carrossel e à transposição da Directiva relativa aos fornecimentos de gás natural e de electricidade.

Vamos então passar em revista estas alterações, tratando, separadamente, na parte final, a transposição da Directiva.

1. Alterações ao Código do IVA

1.1 Âmbito territorial do imposto

Passa-se a determinar, no n.º4 do art.º 1.º do Código do IVA (CIVA), que as operações efectuadas a partir de, ou com destino a zonas de soberania do Reino Unido de Akrotiri e Dhekelia,

consideram-se como efectuadas a partir de, ou com destino à República de Chipre. Isto é, à semelhança do que já se prevê nesta disposição relativamente às operações efectuadas a partir de, ou com destino a, Principado do Mónaco e Ilha de Man, que se consideram como efectuadas a partir de, ou com destino, respectivamente, à República Francesa e ao Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, determina-se que as operações efectuadas com o referido território dão origem a transacções intracomunitárias de bens e não a operações de exportação e de importação. Note-se que esta disposição foi incorrectamente incluída no Orçamento de Estado como uma regra decorrente da transposição da Directiva relativa às transmissões de gás e de electricidade, quando, na realidade, se trata de uma consequência de carácter transversal, resultante da Adesão da República do Chipre.

1.2. Regras do exercício do direito à dedução do IVA

Neste contexto, as alterações introduzidas são extremamente relevantes, modificando substancialmente as regras do exercício do direito à dedução. Como é sabido, o legislador nacional, relativamente a determinado tipo de despesas, nunca conferia a possibilidade de o sujeito passivo exercer o direito à dedução do IVA suportado, ainda que fossem efectuadas estritamente no exercício da sua actividade profissional. A Administração Fiscal justificava este tratamento com fundamento no facto de, relativamente a certo tipo de despesas, ser extremamente difícil distinguir a respectiva afectação a fins profissionais e pessoais, dando azo a situações muito difíceis de controlar¹. Note-se, aliás, que o mesmo sucede em alguns países comunitários, em virtude do mesmo tipo de razões aduzidas.

Neste contexto, nos termos do estatuído nas alíneas c) e d) n.º1 do art.º 21.º do CIVA, na sua redacção vigente até 31 de Dezembro de 2004, não conferia direito à dedução o imposto suportado, nomeadamente, nas seguintes despesas:

- Transporte e viagens de negócios do sujeito passivo e do seu pessoal, incluindo as portagens;

¹ Vide, neste sentido, Princípios gerais do Anteprojecto IVA, Direcção Geral dos Impostos, Lisboa, 1984, p. 38.

- Relativas a alojamento, alimentação, bebidas e tabaco e despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte e seu equipamento, destinados principalmente a tais recepções;

Por sua vez, no tocante ao tipo de despesas mencionadas, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 21.º do CIVA determinava-se que não se verificava a exclusão do direito à dedução no tocante, apenas às despesas relativas a:

- Fornecimento ao pessoal da empresa, pelo próprio sujeito passivo, de alojamento, refeições, alimentação e bebidas, em cantinas, economatos, dormitórios e similares;
- Transporte e viagens de negócios do sujeito passivo e do seu pessoal, incluindo as portagens, alojamento, alimentação, bebidas e tabaco e despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte e seu equipamento, destinados principalmente a tais recepções, quando efectuadas por um sujeito passivo do imposto agindo em nome próprio mas por conta de um terceiro, desde que a este sejam debitadas com vista a obter o respectivo reembolso.

Da análise das regras do CIVA relativamente às exclusões do exercício do direito à dedução, vigentes até 31 de Dezembro de 2004, concluía-se o seguinte²:

- i) Não punham em causa o facto das despesas em causa, à excepção das de divertimento e de luxo, poderem ser consideradas estritamente profissionais, dado serem factores condicionantes do exercício das próprias operações tributáveis;
- ii) Todavia, o CIVA determinava que o IVA suportado em tais despesas não poderia ser deduzido pelo sujeito passivo, excepto em situações muito restritas. Com efeito, no n.º1 do respectivo art.º 21.º, não se fazia qualquer tipo de distinção entre despesas efectuadas para fins profissionais ou não, tratando de forma idêntica situações distintas;

² Sobre a questão das exclusões do direito à dedução vide, da autora, “IVA – Algumas notas sobre os limites das exclusões do direito à dedução”, *Fisco* n.ºs 115/116, Setembro de 2004, e *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, em fase de publicação pela Livraria Almedina em colaboração com o Instituto de Estudos Financeiros e Fiscais da Faculdade de Direito de Lisboa.

- iii) A limitação do direito do sujeito passivo à dedução do IVA no tocante às despesas em causa, era apenas justificada pela Administração Fiscal nacional pela dificuldade em controlar de forma precisa a repartição entre a parte profissional e a parte privada das despesas relativas a este tipo de bens e pelos riscos de fraude ou de abuso daí decorrentes;
- iv) De acordo com a legislação nacional, nem sequer era permitido aos sujeitos passivos fazer prova de que tais despesas eram efectuadas para fins profissionais.

Em conformidade com as novas regras vigentes a partir de 1 de Janeiro deste ano, veio alterar-se o disposto nas alíneas c) e d) do n.º1 do art.º 21.º do CIVA, passando-se a determinar que se exclui do direito à dedução o imposto contido nas seguintes despesas:

- Despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens, **salvo se as mesmas resultarem da organização e participação em congressos, feiras e exposições, forem contratualizadas com agências de viagens legalmente licenciadas, tiverem um limite mínimo de € 5 000 por factura e que comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis³;**
- Despesas respeitantes a bebidas, tabacos e despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas ao **arrendamento** de imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a **reuniões** ou recepções, assim como as despesas de alojamento, alimentação e restauração, **salvo se as mesmas, com excepção das referentes a bebidas e tabacos, respeitarem à organização de congressos, feiras e exposições, forem contratualizadas com empresas de hotelaria e restauração, tiverem um limite mínimo de € 5 000 por factura e que comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis⁴;**

³ O negrito é nosso e corresponde à alteração introduzida neste normativo.

⁴ O negrito é nosso e corresponde à alteração introduzida neste normativo.

Ou seja, veio permitir-se que:

a) As despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens, sejam dedutíveis na sua totalidade caso, em simultâneo:

- Resultem da organização e participação em congressos, feiras e exposições,
- forem contratualizadas com agências de viagens legalmente licenciadas,
- tiverem um limite mínimo de € 5 000 por factura, e
- comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis.

b) As despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas ao arrendamento de imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a reuniões ou recepções, assim como as despesas de alojamento, alimentação e restauração, com excepção das referentes a bebidas, sejam integralmente dedutíveis desde que, em simultâneo:

- Respeitem à organização de congressos, feiras e exposições,
- forem contratualizadas com empresas de hotelaria e restauração,
- tiverem um limite mínimo de € 5 000 por factura, e
- comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis.

Note-se que, relativamente aos imóveis, a redacção vigente até 31 de Dezembro de 2004, apenas dispunha que se excluía o direito à dedução relativamente aos imóveis e ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a recepções. A partir de 1 de Janeiro deste ano, também se excluem do direito à dedução as despesas de arrendamento de imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a reuniões.

Da leitura destas alterações salienta-se o aspecto positivo de o legislador ter aceite que este tipo de despesas sejam dedutíveis. Todavia, afigura-se-nos que a fórmula a que se socorre não é a mais feliz, circunscrevendo o universo de aplicação a determinadas realidades - organização e

participação em congressos, feiras e exposições. Por outro lado, exigem-se requisitos pouco claros ou exequíveis, tais como a contratualização com agências de viagens legalmente licenciadas.

Também não entendemos a exigência tautológica de as despesas deverem comprovadamente contribuir para a realização de operações tributáveis. Não é certo que uma das regras fundamentais previstas no CIVA consiste no facto de apenas os bens e serviços adquiridos para utilização efectiva na actividade tributária do sujeito passivo, conferirem direito à dedução do imposto?

Por outro lado, embora possamos compreender a referência ao valor unitário de € 5 000 por factura, afigura-se-nos um expediente complexo, parecendo-nos mais simples o recurso a uma percentagem.

Mas a complexidade destas normas aumenta na medida em que o legislador não se fica por aqui, utilizando uma complexa, diria mesmo labiríntica, técnica legislativa, que só é explicável, em nosso entendimento, por um lapso ocorrido aquando da feitura da versão final do Orçamento. Com efeito, na nova alínea d) do n.º2 do art.º 21.º do CIVA, vem ainda determinar que são dedutíveis em 50% as seguintes despesas:

- Despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens, despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas ao arrendamento de imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a reuniões ou recepções, assim como as despesas de alojamento, alimentação e restauração, com excepção das referentes a bebidas, desde que, em simultâneo:
 - Resultem da organização de congressos, feiras, exposições, seminários e conferências,
 - forem contratados directamente com o prestador de serviços ou através de entidades legalmente habilitadas para o efeito, e
 - comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis.

Por outro lado, na nova alínea e) do n.º2 do art.º 21.º do CIVA o legislador vem ainda determinar que são dedutíveis em 25% as seguintes despesas:

- Despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens, e despesas de alojamento, alimentação e restauração com excepção das bebidas, desde que, em simultâneo:

- Resultem da participação em congressos, feiras, exposições, seminários e conferências,
- forem contratados directamente com as entidades organizadoras dos eventos, e
- comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis.

Da conjugação, complexa, destas sucessivas alterações, parece resultar que as despesas mencionadas no n.º1 serão integralmente dedutíveis, mas, no caso de o sujeito passivo não poder deduzi-las, porque, v.g, o valor unitário da factura é inferior a € 5 000, poderá ainda deduzir até 50% ou 25% das despesas referidas caso se verifiquem os requisitos enunciados⁵.....

Que dizer destas sucessivas alterações? No mínimo um raciocínio tortuoso, violador dos princípios da simplicidade e da segurança.....Seria intenção clara do legislador cumular estas duas alterações ao n.ºs 1 e 2 do art.º21.º do CIVA? Lembramos a este propósito que na Proposta de Orçamento do Estado apresentada para discussão na Assembleia da República apenas figuravam as alterações ao n.º1, que, segundo a imprensa fez eco, correspondem a uma velha aspiração do sector turístico. Todavia, alguns especialistas fizeram notar as fragilidades desta redacção.

Tal como referimos, afigura-se-nos que a solução preconizada tem méritos, mas é discriminatória e complexa. Seria muito mais simples fazer apenas recurso a uma percentagem de dedução, em consonância, aliás, com a última redacção da proposta de Directiva do direito à dedução do IVA⁶.....

1.3. Fraude carrossel

É aditado um novo artigo 72.º-A ao CIVA, cujo objectivo consiste no combate à chamada fraude carrossel, o principal tipo de fraude detectado a nível comunitário nas transacções intracomunitárias de bens.

⁵ Note-se, por ex., que as despesas relativas a seminários só estão incluídas neste último caso.

⁶ COM/98/0377 final, JO C 219, de 15.07.1998, p. 0016.

A situação típica da fraude carrossel consiste no facto de “existirem” várias “empresas” que, supostamente, realizam transacções entre si, dedicando-se uma à prática de transmissões intracomunitárias de bens. Esta última empresa não liquida IVA nas transmissões intracomunitárias de bens, dado beneficiar de uma isenção completa. Por outro lado, deduz o IVA suportado nas supostas aquisições de bens e ou serviços, podendo encontrar-se, ilegitimamente, em permanente situação de crédito de imposto perante o Estado. Faz-se notar que se trata de uma matéria especialmente complexa, que deverá ser utilizada cautelosamente pela Administração Fiscal. Estranha-se que esta matéria, tão melindrosa e complexa, que figurava como autorização legislativa na proposta de Orçamento do Estado apresentado para discussão na Assembleia da República, tenha sido, subitamente, transformada em lei directa na versão final do Orçamento, quando é certo que se nos afigura que mereceria maior maturação.

De acordo com o disposto no novo normativo inserido no CIVA, determina-se que nas transmissões de bens ou prestações de serviços realizadas ou declaradas com a intenção de não entregar nos cofres do Estado o imposto correspondente, passam igualmente a ser responsáveis solidários pelo pagamento do imposto do imposto os sujeitos passivos abrangidos pela alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do Código, que tenham intervindo ou venham a intervir, em qualquer fase do circuito económico, em operações relacionadas com esses bens ou com esses serviços, desde que aqueles tivessem ou devessem ter conhecimento dessas circunstâncias.

Para o efeito, estabelece-se uma presunção de que o sujeito passivo tem conhecimento de que o imposto relativo às transmissões de bens ou prestações dos serviços referidos não foi ou não venha a ser integralmente entregue nos cofres do Estado, sempre que o preço por ele devido pelos bens ou serviços em causa seja inferior ao preço mais baixo que seria razoável pagar em situação de livre concorrência ou seja inferior ao preço relativo a esses bens ou serviços em fases anteriores de circuito económico.

Esta presunção será ilidida caso se demonstre que o preço praticado, numa das fases do circuito económico, se deveu a circunstâncias não relacionadas com a intenção de não pagamento do imposto.

Note-se, todavia, que se estipula, cautelosamente, que o disposto neste artigo será aplicável às transmissões de bens e prestações de serviços a definir por despacho do Ministro das Finanças e da Administração Pública, quando estejam em causa operações relacionadas com actividades em que as práticas em causa ocorram de forma reiterada.

De forma a completar esta norma, altera-se o n.º 4 do art.º 19.º do CIVA, que determinava que não poderia deduzir-se o imposto em que, com conhecimento do sujeito passivo, o transmitente dos bens ou prestador

dos serviços, com intenção de não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado, tenha declarado o início de uma actividade e não disponha de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada. Neste sentido, passa-se igualmente a abranger, grosso modo, as situações de não entrega do imposto nos cofres do Estado, independentemente da entrega da declaração de início de actividade e mesmo que o sujeito passivo apenas devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador de serviços não dispunha de uma adequada estrutura empresarial.

Por sua vez, no novo n.º4 aditado ao art.º 72.º do CIVA estipula-se que nos casos em que o imposto resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante de factura ou documento equivalente, o adquirente dos bens ou serviços que seja um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, agindo como tal, e ainda que isento do imposto, é solidariamente responsável, pelo pagamento do imposto, com o sujeito passivo que, na factura ou documento equivalente, figura como fornecedor dos bens ou prestador dos serviços.

A responsabilidade solidária prevista é aplicável ainda que o adquirente dos bens ou serviços prove ter pago a totalidade ou parte do imposto, ao sujeito passivo que na factura ou documento equivalente figura como fornecedor dos bens ou prestador dos serviços (novo n.º5 aditado ao art.º 72.º do CIVA).

1.4 Alteração de taxas

Os resguardos e fraldas passam a ser tributados à taxa reduzida de 5%, nos termos do disposto na verba 2.4 da lista I anexa ao CIVA. Relativamente a esta alteração, deverá notar-se que não se encontra em conformidade com o direito comunitário, dado a Sexta Directiva não permitir, no respectivo anexo H, a aplicação de taxas reduzidas do impostos à transmissão dos referidos bens.

Por outro lado, são aditadas à lista I anexa ao CIVA, as verbas 2.24 e 2.25, passando a ser tributadas à taxa reduzida de 5%:

- As empreitadas de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de imóveis ou partes autónomas destes afectos à habitação, com excepção dos trabalhos de limpeza, de manutenção dos espaços verdes e das empreitadas sobre bens imóveis que abrangem a totalidade ou uma parte dos elementos constitutivos de

piscinas, saunas, campos de ténis, golfe ou minigolfe ou instalações similares.

A taxa reduzida não abrange os materiais incorporados, salvo se o respectivo valor não exceder 20% do valor global da prestação de serviços.

- As prestações de serviços de assistência domiciliária a crianças, idosos, toxicodependentes, doentes ou deficientes.

Trata-se de reintroduzir, nos mesmos termos, estas verbas, que tinham sido extintas desde 1 de Janeiro de 2004. Note-se que estas verbas tinham sido aditadas pelo art.º 44.º, n.º4, da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, que aprovou o Orçamento do Estado para 2000, e resultam de uma derrogação à Sexta Directiva permitida pela Directiva n.º 1999/85/CE, do Conselho, de 22 de Outubro de 1999, relativa à possibilidade de aplicação, por parte dos Estados membros, de uma taxa reduzida de IVA a certos serviços que implicam a utilização de mão de obra intensiva. A vigência destas verbas foi prorrogada até 31 de Dezembro de 2003, nos termos do disposto no n.º 5 do art.º 28.º da Lei n.º 32-B/2002, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2004. A vigência da Directiva n.º 1999/85/CE foi prorrogada até 31 de Dezembro de 2005, de acordo com a Directiva n.º 2004/15/CE, de 10 de Fevereiro de 2004. Contudo, Portugal não fez utilização da possibilidade de prolongar a aplicação da taxa reduzida para além de 31 de Dezembro de 2003.

2. Decreto-Lei n.º 143/86, de 16 de Junho

Fixa-se em € 270, nele incluído o próprio IVA, o limite da facturas unitárias a partir do qual se prevê, no Decreto-Lei n.º 143/86, a restituição do imposto às representações diplomáticas e consulares e seu pessoal, bem como a certas organizações internacionais.

3. Decreto-Lei n.º 113/90

Fixa-se em € 250, com exclusão do próprio IVA, o limite a partir do qual os serviços do IVA procedem à restituição do imposto correspondente às importações e aquisições no mercado interno de material de guerra e de outros bens móveis destinados exclusivamente à prossecução de fins de segurança e de serviços

necessários à conservação, reparação e manutenção desse equipamento, feito pelas Forças Armadas e pelas forças e serviços de segurança.

4. Alterações ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias de Bens

Quanto ao RITI, faz-se notar, de uma forma geral, que os artigos deste regime nunca tiveram epígrafes. Ora o legislador, nas disposições que veio alterar veio introduzir epígrafes, pelo que agora temos uma nova modalidade mista de artigos com epígrafe e artigos sem epígrafe.....

4.1 Alteração de limiares

O valor até ao qual as aquisições intracomunitárias de bens efectuadas pelo Estado e demais pessoas colectivas de direito público e sujeitos passivos totalmente isentos, não estão sujeitas a tributação em Portugal enquanto tais, passa a ser de € 10 000 (art.º 5.º do RITI).

Por sua vez, o valor a partir do qual as transmissões de bens efectuadas por um vendedor sujeito passivo de IVA de outro Estado membro para adquirentes em Portugal em regime de vendas à distância, são aqui sujeitas a tributação (i.e., são aqui localizadas), passa a ser de € 35 000 (art.º 11.º do RITI).

5. Autorizações legislativas

5.1 Transmissões de resíduos ferrosos e não ferrosos

Concede-se uma autorização legislativa ao Governo para criar um regime especial de Imposto sobre o Valor Acrescentado aplicável nas transmissões de resíduos recicláveis ferrosos e não ferrosos, em todas as fases do circuito económico dos bens, determinando que a liquidação do imposto que se mostre devido nessas operações compete ao adquirente sujeito passivo do imposto, o qual terá direito à dedução desse imposto para efeitos da aplicação dos art.ºs 19.º e 20.º do CIVA.

5.2 Reembolsos

Em matéria de reembolsos o Governo é autorizado a rever as condições de pagamento e controlo de reembolsos de IVA constantes dos n.ºs 7 a 11 do art.º 22.º do CIVA e da respectiva regulamentação complementar, no sentido de:

- a) Simplificar e reduzir as obrigações de remessa de documentação ou de prestação de garantia impostas aos sujeitos passivos que solicitem reembolsos, na medida em que estas se revelem dispensáveis ou não contribuam, de forma decisiva, para uma maior eficácia do controlo por parte da administração tributária;
- b) Reformular os limiares consignados, os prazos de pagamento dos reembolsos, os mecanismos destinados a apurar a respectiva legitimidade, bem como as condições legais de suspensão do prazo de contagem de juros compensatórios, de forma a atender a situações de maior risco, nomeadamente, os casos de sujeitos passivos em incumprimento declarativo no âmbito de outros impostos ou de pedidos de reembolsos fundados essencialmente em prestações de serviços isentas com direito à dedução.

5.3 Renúncia à isenção de IVA nas transmissões e no arrendamento de imóveis

Concede-se ainda uma autorização legislativa ao Governo para rever o regime de renúncia à isenção de IVA nas transmissões e no arrendamento de bens imóveis ou partes autónomas destes realizados entre sujeitos passivos de imposto, constante dos n.ºs 4 a 7 do art.º 12.º do CIVA, consagrando normas anti-abuso que obstem à concretização de negócios que envolvam entidades com relações especiais e/ou sujeitos passivos sem direito integral de dedução e que, no essencial, visem impedir, minorar ou retardar a tributação em IVA.

Neste contexto lembra-se que os sujeitos passivos de IVA que realizem transmissões ou arrendamentos de bens imóveis ou partes autónomas a outros sujeitos passivos de imposto, podem renunciar às isenções previstas, respectivamente, nos n.ºs 30 e 31 do art.º 9.º do CIVA. Estas isenções são incompletas, ou seja, o beneficiário não liquida IVA nas suas operações passivas, mas não tem direito a deduzir o IVA que suportou para a respectiva realização, pelo que se podem revelar como penalizadoras. Podendo os sujeitos passivos, em tais circunstâncias, renunciar à isenção, podem passar a aplicar o imposto nos termos gerais às suas operações, i.e., podem passar a liquidar e a deduzir o IVA

. Todavia, têm-se verificado, na prática, a existência de abusos por determinados sujeitos passivos, designadamente, que mantêm entre si relações especiais, pelo que se torna necessário prever normas especiais anti abuso.

5.4 Obrigações de facturação

No tocante à facturação, o Governo fica autorizado a rever o art.º 38.º do CIVA e as restantes normas relativas à obrigação de documentação das operações tributáveis, no sentido de:

- a) Definir obrigações específicas de facturação, documentação e registo das transmissões de bens ou das prestações de serviços em função do seu valor, da natureza dos contribuintes e da categoria das operações tributárias;
- b) Restringir as actuais operações passíveis de emissão de documento equivalente à factura;
- c) Definir os requisitos e o conteúdo dos documentos equivalentes de acordo com os elementos exigidos para as facturas;
- d) Proibir e sancionar a emissão ou apresentação ao cliente de “talões de venda” ou outro suporte não autorizado;
- e) Consagrar obrigações de registo de todas as operações realizadas, independentemente da emissão de factura ou de documento equivalente, bem como do registo das facturas expedidas e recebidas;
- f) Alargar os prazos de registo das transmissões de bens e das prestações de serviços;
- g) Considerar ilícita a emissão e apresentação ao cliente de outros suportes para além da factura ou do documento equivalente.

6. Benefícios Fiscais

É revogado o art.º 66.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF). Acaba-se, desta forma, com a possibilidade de os sujeitos passivos deduzirem à colecta do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares algumas despesas de IVA suportado, designadamente com alimentação e bebidas, prestações

de serviços de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de equipamentos domésticos e de imóveis destinados à habitação e reparação de veículos.

7. Transposição da Directiva n.º 2003/92/CE

No artigo 47.º da Lei n.º 55-B/2004, vem-se proceder à transposição para a ordem jurídica interna da Directiva n.º 2003/92/CE, do Conselho, de 7 de Outubro⁷, que altera a Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio (Sexta Directiva IVA), em matéria de tributação em sede do imposto sobre o valor acrescentado dos fornecimentos de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, e de electricidade.

Esta Directiva vem, sobretudo, alterar as regras de localização das referidas operações. Antes de procedermos à análise das novas regras, deveremos ter presente que, nos termos do disposto no n.º2 do art.º 3.º do CIVA, se determina, em conformidade com o previsto na Sexta Directiva, que a energia eléctrica, o gás, o calor, o frio e similares são considerados bens corpóreos para efeitos do disposto no n.º1 do mesmo preceito, ou seja, a transferência onerosa destes bens, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, é considerada como transmissão de bens para efeitos de IVA. Neste contexto, até à transposição da Directiva, as transmissões de gás e electricidade eram localizadas de acordo com as regras previstas nos n.ºs 1 e 2 do art.º 6.º do CIVA, não existindo quaisquer especificidades para o efeito, em obediência ao previsto nas normas de localização das transmissões de bens da Sexta Directiva. Ora, com a liberalização crescente do sector do gás e da electricidade, que tem em vista a realização do mercado interno da electricidade e do gás natural, tornou-se necessário proceder a uma revisão dessas regras de localização dessas transmissões de bens⁸. Como o gás e a electricidade são considerados bens para efeitos do IVA, a localização da respectiva transmissão era determinada em conformidade com o disposto nas aludidas regras gerais, todavia, dada a dificuldade de acompanhar fisicamente estes bens, revelava-se particularmente difícil determinar o

⁷ Publicada no JO n.º L 260, de 11/10/2003.

⁸ Esta Directiva insere-se no programa de modernização e simplificação do funcionamento do regime do IVA no contexto do mercado interno apresentado pela Comissão. Trata-se do seu programa estratégico para melhorar o funcionamento do sistema do IVA no mercado interno, apresentado em Junho de 2000, através de uma comunicação intitulada “*Estratégia destinada a melhorar o funcionamento do sistema comum do IVA no âmbito do mercado interno*” (COM (2000)348 final).

lugar de fornecimento ao abrigo das regras em vigor. Neste contexto, a Comissão entendeu que, para realizar um verdadeiro mercado interno do gás e da electricidade sem obstáculos associados ao IVA, o lugar de fornecimento do gás, através do sistema de distribuição de gás natural, e da electricidade, antes de estes bens alcançarem a fase final de consumo, deverá corresponder ao lugar onde o destinatário tem a sede da sua actividade económica. Por outro lado, de acordo com o entendimento da Comissão, o fornecimento de gás e de electricidade na fase final, por parte dos negociantes e distribuidores ao consumidor final, deverá ser tributado no lugar onde o adquirente utiliza e consome efectivamente os bens, de modo a garantir que a tributação se efectue no país de consumo efectivo, que é normalmente o lugar onde se situa o contador do destinatário.

Finalmente, considerando-se que a electricidade e o gás são fornecidos através de redes de distribuição às quais os respectivos operadores facultam o acesso, entendeu-se que, de forma a evitar a dupla tributação ou a ausência de tributação, era necessário harmonizar as regras relativas à localização da prestação dos serviços de transmissão e de transporte.

7.1 Novas regras de localização

7.1.1 Cessão ou concessão do acesso a sistemas de distribuição de gás natural ou de electricidade

De acordo com o disposto na nova alínea o) do n.º8 do art.º 6.º do CIVA, passa-se a dispor que as prestações de serviços de cessão ou concessão do acesso a sistemas de distribuição de gás natural ou de electricidade, a prestação de serviços de transporte ou envio através dos mesmos e as prestações de serviços directamente conexas, passam a ser localizadas, i.e., tributáveis em Portugal, desde que:

- a) O prestador não tenha aqui sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual o serviço seja prestado, e
- b) O adquirente seja um sujeito passivo do imposto dos referidos na alínea a) do n.º1 do art.º2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou domicílio se situe em Portugal.

Em conformidade com o estatuído no n.º 9 do art.º 6.º do CIVA, as referidas prestações de serviços não serão cá tributáveis mesmo que o prestador tenha aqui a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio, quando:

- O adquirente for uma pessoa estabelecida ou domiciliada num Estado membro da União Europeia e provar que, nesse país, tem a qualidade de sujeito passivo;
- O adquirente for uma pessoa estabelecida ou domiciliada num país não pertencente à União Europeia.

7.1.2 Transmissões de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, e de electricidade

Por outro lado, aditam-se ao artigo 6.º do CIVA dois novos números 22 e 23, que vêm alterar as regras de localização das transmissões de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, e de electricidade.

Assim, nos termos do disposto no novo n.º 22, passa-se a prever que, não obstante o previsto nos n.ºs 1 e 2 (regras gerais de localização das transmissões de bens), as transmissões de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, e de electricidade são localizadas no território nacional, ou seja, são tributáveis:

- a) Quando o adquirente seja um sujeito passivo revendedor de gás ou de electricidade cuja sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou domicílio se situe cá;
- b) Quando o adquirente seja um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º, que não seja um sujeito passivo revendedor de gás ou de electricidade, que disponha de sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou domicílio em território nacional, e que não os destine a utilização e consumo próprios;
- c) Quando a utilização e consumo efectivos desses bens, por parte do adquirente, ocorram no território nacional e este não seja um sujeito passivo revendedor de gás ou de electricidade com sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou domicílio fora do território nacional.

Por sua vez, determina-se na nova alínea h) do n.º1 do art.º 2.º do CIVA que passam igualmente a ser sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a), que sejam adquirentes dos bens referidos no n.º 22 do artigo 6.º, nas condições aí previstas, desde que os respectivos transmitentes não disponham no território nacional de sede, estabelecimento estável a partir do qual a transmissão seja efectuada ou domicílio. Ou seja, aumentam-se as situações de reverse charge, inversão do sujeito passivo ou reversão da dívida tributária. Havendo uma auto liquidação nestas situações, o sujeito passivo adquirente pode igualmente deduzir o imposto pago pela aquisição dos bens referidos no n.º 22 do art.º 6.º (alteração introduzida na alínea c) do n.º1 do art.º 19.º do CIVA).

Por outro lado, no novo n.º 23 do art.º 6.º do CIVA, determina-se que, não obstante o disposto nos respectivos n.ºs 1 e 2, as transmissões de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, e de electricidade não são tributáveis em Portugal:

- a) Quando o adquirente seja um sujeito passivo revendedor de gás ou de electricidade cuja sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou domicílio se situe fora do território nacional;
- b) Quando a utilização e consumo efectivos desses bens, por parte do adquirente, ocorram fora do território nacional e este não seja um sujeito passivo revendedor de gás ou de electricidade com sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou domicílio no território nacional.

7.2 Conceito de sujeito passivo revendedor de gás ou de electricidade

Nos termos da nova alínea i) do n.º2 do art.º 1.º do CIVA, vem-se estatuir que, por sujeito passivo revendedor de gás ou de electricidade, se entende a pessoa singular ou colectiva cuja actividade consista na aquisição de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, ou de electricidade para revenda, e cujo consumo próprio desses bens não seja significativo.

7.3 Isenções na importação

No art.º13.º, n.º1, alínea i), do CIVA, passa-se a dispor que estão isentas de IVA as importações de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, e de electricidade.

7.4 Entrega do imposto

No n.º 3 do art.º 26.º do CIVA, vem-se determinar que os sujeitos passivos adquirentes dos serviços indicados nos n.º s 8 e 10, alínea a), do art.º 6.º e dos bens referidos no n.º 22 do mesmo artigo, que não estejam obrigados à apresentação da declaração referida no art.º 40.º do CIVA, devem entregar na tesouraria de finanças competente o correspondente imposto até ao final do mês seguinte àquele em que o imposto se torna exigível.

Por sua vez, no n.º4 deste normativo, dispõe-se que caso os referidos sujeitos passivos não estejam obrigados à apresentação da declaração mencionada no art.º 40.º, mas já tenham apresentado a declaração prevista no n.º 1 do art.º 25.º do RITI, devem efectuar o pagamento do correspondente imposto até ao final do mês seguinte àquele em que o imposto se torna exigível, nos termos do n.º 2 do artigo 22.º do mesmo Regime.

7.5 Alterações ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias

De acordo com o disposto na alínea d) do n.º3 do art.º 7.º do RITI, passa-se a determinar que não são consideradas transmissões de bens a transferência de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, e de electricidade.

7.6 Alterações ao Decreto-Lei n.º 408/87

Veio ainda alterar-se o disposto no art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 408/87, de 31 de Dezembro, que trata do reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no território nacional. De acordo com a alteração introduzida, determina-se que os sujeitos passivos estrangeiros não poderão solicitar o reembolso do IVA nas operações em causa cujo imposto seja devido pelos adquirentes, nos termos da alínea e h) do n.º 1 do

artigo 2.º do CIVA. Esta alteração compreende-se, na medida em que, nestas situações, sendo o sujeito passivo o adquirente, é a este que incumbe proceder à liquidação e dedução do IVA.

7.7 Exemplos práticos

Apresentamos, de seguida, alguns exemplos de aplicação das regras enunciadas:

- a) A, sujeito passivo de IVA português, transmite gás, através do sistema de gás natural, ou electricidade, para um sujeito passivo B em Portugal, revendedor de gás ou electricidade, com sede estabelecimento estável ou domicílio em Portugal.

Esta operação é localizada em Portugal (alínea a) do n.º 22 do art.º 6.º) e o sujeito passivo é o transmitente A, que irá, designadamente, liquidar o IVA.

- b) C, sujeito passivo de IVA espanhol, sem sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, transmite gás, através do sistema de gás natural, ou electricidade, para um sujeito passivo D em Portugal, revendedor de gás ou electricidade, com sede estabelecimento estável ou domicílio em Portugal.

Esta operação é localizada em Portugal (alínea a) do n.º 22 do art.º 6.º do CIVA) e o sujeito passivo é o transmitente D (alínea h) do n.º1 do art.º 2.º do CIVA), que irá, designadamente, liquidar e deduzir o IVA (alínea c) do n.º1 do art.º 19.º do CIVA).

- c) E, sujeito passivo de IVA português, adquire gás, através do sistema de gás natural, ou electricidade, a um sujeito passivo F, da Noruega, sem sede, estabelecimento estável ou domicílio em Portugal.

E está a fazer uma importação isenta, nos termos do disposto no art.º13.º, n.º1, alínea i), do CIVA.

A operação é tratada como uma simples transmissão de bens localizada em Portugal (n.º 22 do art.º 6.º do CIVA).

- d) G, sujeito passivo de IVA português, transmite gás, através do sistema de gás natural, ou electricidade, para um sujeito passivo H, em Espanha, sem sede, estabelecimento estável ou domicílio em Portugal:

- G não está a fazer uma transmissão intracomunitária de bens localizada em Portugal (alínea d) do n.º 3 do art.º 7.º do RITI), nem o sujeito passivo espanhol está a fazer uma aquisição intracomunitária de bens em Espanha;
- A operação é tratada como uma simples transmissão de bens localizada em Espanha (n.º 23 do art.º 6.º do CIVA).

Clotilde Celorico Palma

