

## Novo Regulamento de execução que estabelece medidas de aplicação da Directiva IVA

CONCEIÇÃO GAMITO

CATARINA BELIM

RITA CHAMBEL<sup>1</sup>

O Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de Março de 2011 (“Regulamento”), vem estabelecer medidas de aplicação da Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (“Directiva IVA”) e, desde o dia 1 de Julho de 2011, as regras dele constantes são directamente aplicáveis em todos os Estados-Membros. Neste artigo, pretendemos sintetizar, sempre que possível com recurso a quadros ou diagramas, as principais novidades do Regulamento, que é um dos diplomas mais relevantes entre a recente legislação do IVA.

Council Implementing Regulation No 282/2011 of 15 March 2011 (“Regulation”), lays down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax (“VAT Directive”) and, as of 1 July 2011, its provisions are directly applicable in all Member States. The purpose of this article is to summarize, through the use of tables and diagrams whenever possible, the new provisions included in the Regulation, which is one of the most relevant among recent VAT legislation.

*ÍNDICE: Objectivo do Regulamento; 1 – Harmonização de conceitos; 2 – Determinação do estatuto de sujeito passivo do destinatário à luz das regras relativas ao lugar das prestações de serviços; 3 – Determinação dos critérios de aferição do lugar de tributação das prestações de serviços; 4 – Clarificação da interpretação e aplicação de diversas regras; 5 – Devedores do imposto perante a Administração Tributária; Anexo I – Principais conceitos definidos no Regulamento; Anexo II – Determinação do estatuto de sujeito passivo do destinatário à luz das regras relativas ao lugar das prestações de serviços; Anexo III – Critérios para aferir o lugar de tributação das prestações de serviços; Anexo VI – Clarificação da interpretação e aplicação de diversas regras.*

### Objectivo do Regulamento

O Regulamento tem por objectivo assegurar a aplicação uniforme do actual sistema de IVA, reflectindo muitos dos princípios e entendimentos resultantes de decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia quanto à interpretação de regras da Directiva IVA<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Conceição Gamito, Catarina Belim e Rita Chambel são, respectivamente, associada coordenadora, associada e estagiária da Área Fiscal da Vieira de Almeida & Associados – Sociedade de Advogados, R.L.

<sup>2</sup> Este Regulamento revoga o Regulamento n.º 1777/2005 do Conselho, de 17 de Outubro de 2005.

Em primeira linha, o Regulamento vem:

- Harmonizar conceitos e clarificar a interpretação de algumas regras constantes da Directiva;
- Determinar como se afere o estatuto de sujeito passivo do destinatário à luz das regras relativas ao lugar das prestações de serviços;
- Determinar critérios de aferição do lugar de tributação das prestações de serviços;
- Clarificar a interpretação e aplicação de diversas regras;
- Clarificar as regras relativas aos devedores do imposto perante a Administração Tributária

## 1. Harmonização de conceitos

No que à determinação de conceitos diz respeito, o Regulamento vem definir os conceitos de “sede da actividade económica”, “estabelecimento estável”, “domicílio”, “residência habitual”, “serviços de restauração e *catering*”, “serviços prestados por via electrónica” e “serviços de acesso a prestações de serviços culturais, artísticas e desportivas”. Em especial, chamamos a atenção para: (i) a relevância da definição de “estabelecimento estável”, omissa até agora no nosso ordenamento jurídico para efeitos de IVA e (ii) o facto de o conceito de estabelecimento estável adoptado para efeitos de IVA ser uma noção autónoma de direito comunitário e própria do sistema do IVA, não coincidindo necessariamente com o conceito de estabelecimento estável utilizado para efeitos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas. Por último, salientamos a importância da definição do “acesso a prestações de serviços culturais, artísticos e desportivos”, conceito introduzido na nossa legislação em Janeiro de 2010, mas que até agora carecia de concretização. No Anexo I, elencamos os principais conceitos definidos agora no Regulamento.

## 2. Determinação do estatuto de sujeito passivo do destinatário à luz das regras relativas ao lugar das prestações de serviços

Para efeitos da aplicação das regras relativas ao lugar das prestações de serviços, o Regulamento vem estabelecer quais os procedimentos a adoptar para determinar se o destinatário tem ou não o estatuto de sujeito passivo, bem como os comprovativos a obter pelo prestador dos serviços. Estes procedimentos estão sintetizados no Anexo II. Note-se que o Regulamento vem esclarecer que na aplicação destas regras apenas são tidas em consideração as circunstâncias existentes no momento do facto gerador.

### 3. Determinação dos critérios de aferição do lugar de tributação das prestações de serviços

Relativamente ao lugar de tributação das prestações de serviços, o Regulamento vem:

- (i) Estabelecer as regras para determinar qual o estabelecimento estável do destinatário ao qual os serviços são prestados;
- (ii) Harmonizar o tratamento das regras de localização nas prestações de serviços de restauração e “catering” a bordo de meios de transporte, quando o transporte de passageiros é efectuado no território de vários países;
- (iii) Esclarecer, ao nível das regras de locação de meios de transporte de curta duração, o lugar onde um meio de transporte é efectivamente colocado à disposição do adquirente.

No Anexo III, sintetizamos as regras previstas no Regulamento quanto a estas matérias.

### 4. Clarificação da interpretação e aplicação de diversas regras

O Regulamento vem igualmente clarificar a interpretação e aplicação de diversas regras. Destacamos as clarificações efectuadas quanto:

- (i) Às prestações de serviços efectuadas por intermediários, em particular no que se refere ao alojamento no sector hoteleiro;
- (ii) Às prestações de serviços de tradução de textos a destinatários não sujeitos passivos estabelecidos fora da Comunidade;
- (iii) Ao âmbito da isenção de IVA conferida aos serviços de formação e reciclagem profissional.

No Anexo IV, transcrevemos as clarificações introduzidas pelo Regulamento quanto a estas matérias.

### 5. Devedores do imposto perante a Administração Tributária

A Directiva IVA determina, no seu artigo 192.º-A, que o sujeito passivo que disponha de um estabelecimento estável no território de um Estado-Membro em que o imposto é devido é considerado sujeito passivo não estabelecido nesse Estado-Membro, quando estejam reunidas as seguintes condições:

- a) A entrega de bens ou a prestação de serviços tributável é efectuada no território desse Estado-Membro;
- b) Essa entrega de bens ou prestação de serviços é efectuada sem a *intervenção* de um estabelecimento de que o fornecedor ou prestador disponha no território desse Estado-Membro.

Na prática, resulta desta regra que um serviço prestado a um destinatário estabelecido noutra Estado-Membro continua, nos termos das regras gerais de localização, a ser objecto de auto-liquidação por parte do destinatário, mesmo que o prestador tenha um estabelecimento estável nesse Estado, desde que esse estabelecimento estável não tenha intervindo nessa operação.

Relativamente a esta regra, o Regulamento vem esclarecer que:

- (i) Só é tido em conta um estabelecimento estável de que o sujeito passivo disponha se o mesmo for caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permitam efectuar a entrega de bens ou a prestação de serviços na qual intervém.
- (ii) Quando um sujeito passivo dispuser de um estabelecimento estável no território do Estado-Membro em que o IVA é devido, considera-se que esse estabelecimento não intervém na entrega de bens ou prestação de serviços na acepção da alínea na alínea b) supra referida, a menos que os recursos técnicos e humanos desse estabelecimento estável sejam utilizados por esse sujeito passivo para operações inerentes à realização da entrega tributável desses bens ou da prestação tributável desses serviços, efectuada nesse Estado-Membro, antes ou durante a realização dessa entrega ou prestação de serviços.
- (iii) Sempre que os recursos do estabelecimento estável sejam utilizados exclusivamente para tarefas de apoio administrativo, tais como contabilidade, facturação e cobrança de créditos, não são considerados como sendo utilizados para efectuar entregas de bens ou prestações de serviços. Todavia, se for emitida uma factura com o número de identificação IVA atribuído pelo Estado-Membro do estabelecimento estável, esse estabelecimento é considerado como interveniente na entrega de bens ou prestação de serviços efectuada naquele Estado-Membro, salvo prova em contrário.

Nesta sede, note-se que o Regulamento vem dispor que, quando o prestador tenha a sede da sua actividade económica no Estado-Membro onde o IVA se considere devido, o artigo 192.º-A não é aplicável, independentemente de essa sede intervir na entrega de bens ou na prestação de serviços que esse sujeito passivo efectua naquele Estado-Membro. Considera-se assim que a sede é o sujeito passivo destas operações a quem caberá liquidar e entregar imposto ao Estado.

## Anexo I

### Principais conceitos definidos no Regulamento

Conceitos relativos ao lugar das operações tributáveis para efeitos dos artigos 44.º e 45.º da Directiva	
Lugar da sede da actividade económica	Local do exercício das funções administrativas centrais da empresa, devendo ser tido em conta o lugar onde são tomadas as decisões essenciais de direcção geral da empresa <sup>3</sup> , o lugar da sua sede social e o lugar onde se reúnem os órgãos de gestão
Estabelecimento estável	Qualquer estabelecimento, diferente da sede da actividade 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 <sup>4</sup>
Domicílio de uma pessoa singular	Endereço conforme 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 reflecte a realidade
Residência habitual de pessoa singular	Lugar onde a pessoa singular habitualmente reside em razão de vínculos pessoais e profissionais <sup>5</sup>

<sup>3</sup>O lugar onde são tomadas as decisões essenciais de direcção geral da empresa constitui o critério preponderante.

<sup>4</sup> Para eliminar as dúvidas que pudessem subsistir, esclarece-se que o simples facto de o sujeito passivo dispor de um número de identificação IVA não permite considerar que ele tem um estabelecimento estável.

<sup>5</sup> Se os vínculos profissionais forem localizados num país diferente dos vínculos pessoais, os vínculos pessoais constituem o critério preponderante.

### Serviços de restauração e *catering*

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. Constituem serviços de restauração os que são prestados nas instalações do prestador; os serviços prestados fora das instalações do prestador serão serviços de “*catering*”



### Serviços prestados por via electrónica

Serviços considerados prestados por via electrónica

Serviços que são prestados através da Internet ou de uma rede electrónica e cuja natureza torna a sua prestação essencialmente autonomizada, requerendo uma intervenção humana mínima, e que são impossíveis de assegurar na ausência de tecnologias da informação, designadamente:

- Fornecimento de produtos digitalizados em geral (programas informáticos e respectivas alterações e actualizações);
- Serviços de criação ou de apoio à presença de empresas ou de particulares numa rede electrónica (sítio ou página Internet);
- Serviços gerados automaticamente por computador através da Internet ou de uma rede electrónica, em resposta a dados específicos introduzidos pelo destinatário;
- Concessão, a título oneroso, do direito de colocar um bem ou um serviço à venda num sítio Internet que funciona como mercado em linha, em que os compradores potenciais fazem as suas ofertas através de um processo automatizado e em que as partes são prevenidas da realização de uma venda através de um correio electrónico gerado automaticamente por computador;
- Pacotes de fornecimento de serviços Internet (ISP) em que a componente telecomunicações constitui um elemento auxiliar e secundário (ou seja, pacotes que vão além do mero acesso à Internet e que compreendem outros elementos, tais como páginas de conteúdo que dão acesso a notícias e a informações meteorológicas ou turísticas, espaços de jogo, alojamento de sítios, acesso a debates em linha, etc.).



### Serviços prestados por via electrónica

<p>Serviços que não são considerados prestados por via electrónica</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Serviços de profissionais, tais como juristas ou consultores financeiros, que aconselham os seus clientes por correio electrónico;</li> <li>– Serviços de ensino, em que o conteúdo do curso é fornecido pelo docente através da Internet ou de uma rede electrónica (ou seja, por conexão remota);</li> <li>– Serviços de publicidade, nomeadamente em jornais, em cartazes ou na televisão;</li> <li>– Serviços tradicionais de vendas em leilão, assentes na intervenção humana directa, independentemente do modo como são feitas as ofertas de compra;</li> <li>– Serviços telefónicos prestados através da Internet</li> </ul>
--	---

### Prestações de serviços de acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas e similares

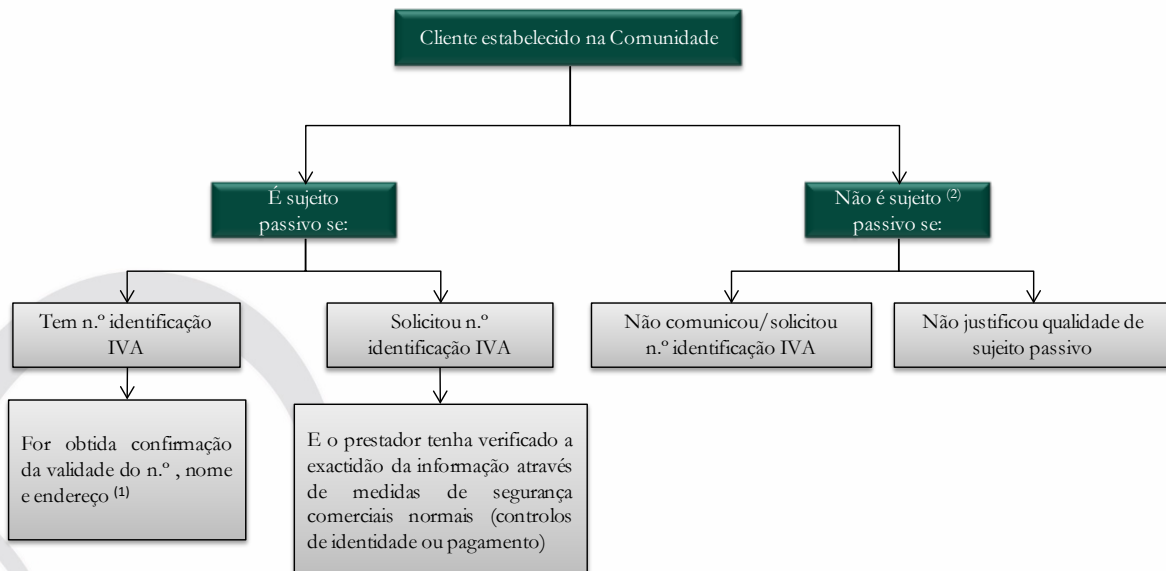
<p>Serviços de acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas e similares</p>	<p>Concessão do direito de acesso a uma manifestação em troca de um bilhete ou remuneração, incluindo uma remuneração sob a forma de assinatura, bilhete de época ou quotização periódica</p> <p>Excluem-se, no entanto, a utilização de instalações em troca do pagamento de quotizações (salas de ginástica ou outros recintos)</p>
<p>Serviços acessórios relacionados com o acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas e similares</p>	<p>Os serviços que estejam directamente relacionados com o acesso a manifestações, prestados separadamente a título oneroso à pessoa que assiste a uma manifestação,</p>



	<p>incluindo a utilização de vestiários e instalações sanitárias</p> <p>Excluem-se, no entanto, os serviços de intermediação respeitantes à venda dos bilhetes</p>
--	--

## Anexo II

### Determinação do estatuto de sujeito passivo do destinatário à luz das regras relativas ao lugar das prestações de serviços

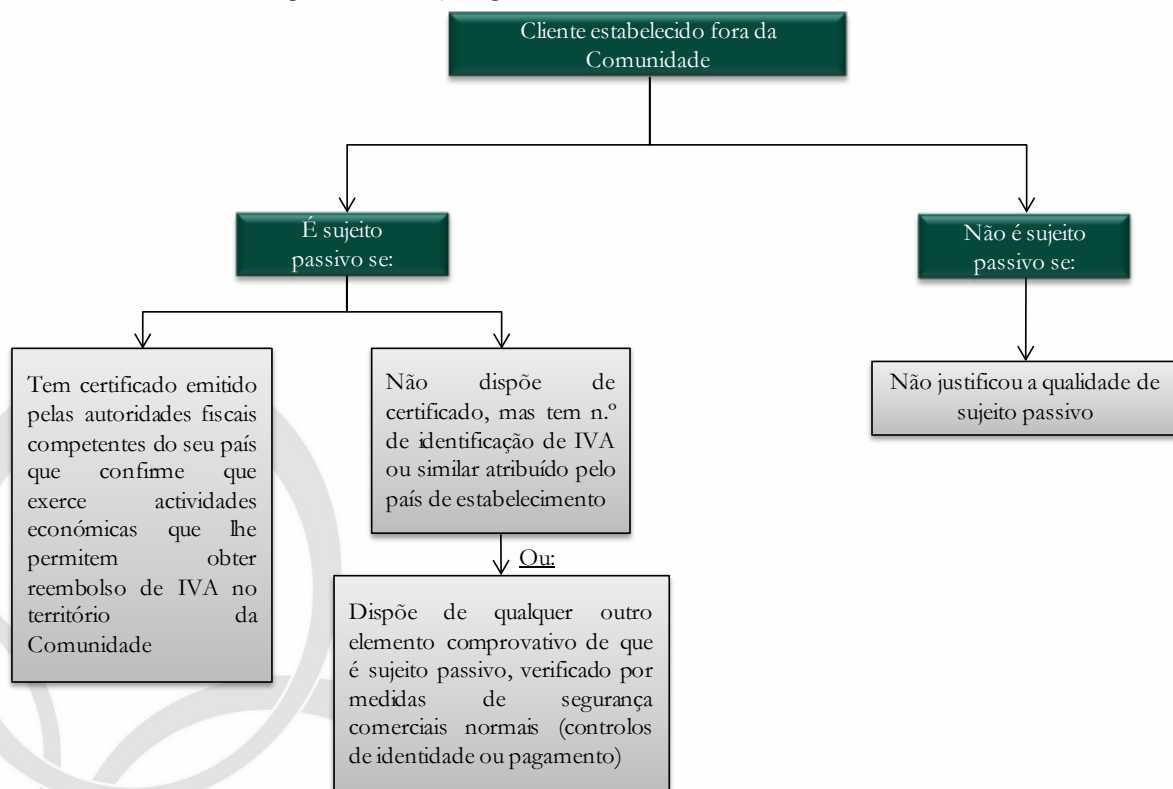


- (1) Nos termos do Regulamento, a confirmação deve ser obtida, não através do VIES, mas antes junto do “Serviço Central” designado por cada Estado-Membro como responsável pelos contactos com os restantes Estados-Membros em matéria de cooperação administrativa. Estes Serviços Centrais deverão assegurar a confirmação por via electrónica da validade do número de identificação IVA de determinada pessoa, bem como do nome e endereço correspondentes, nos termos do artigo 31.º do Regulamento (CE) n.º 904/2010 do Conselho. Admite-se que, numa fase inicial, seja ainda necessário recorrer ao VIES na medida em que os suportes informáticos dos Estados-Membros poderão não estar preparados para dar esta confirmação por via electrónica. Os Serviços Centrais designados pelos Estados-Membros podem ser consultados em <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2011:131:FULL:PT:PDF>

- (2) Nestes casos, para a generalidade das operações, será liquidado IVA português sobre o valor de cada operação.

Notas:

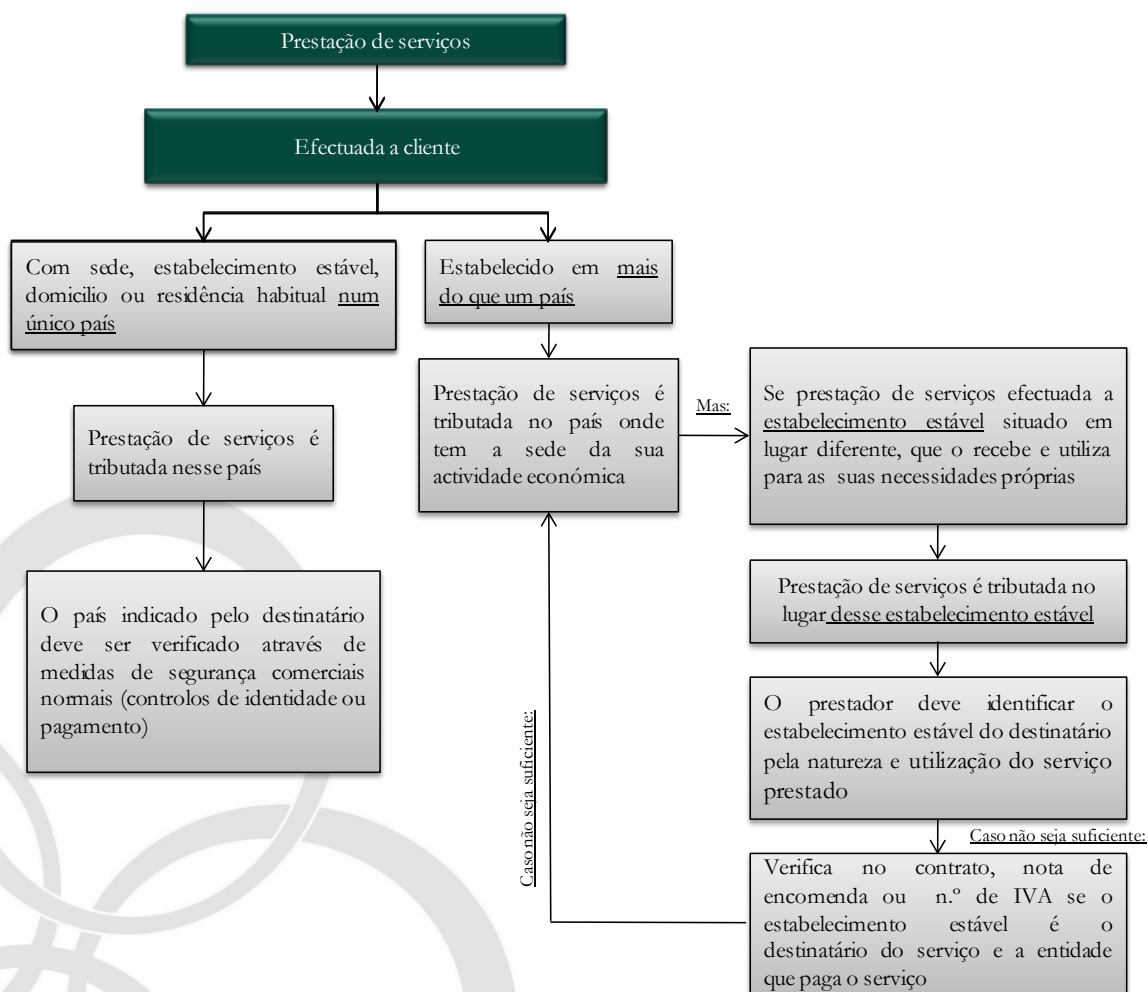
- Para justificar a qualidade de sujeito passivo, é suficiente a comunicação do número de identificação IVA, salvo se o prestador dispuser de informações em contrário;
- Um destinatário que receba um serviço exclusivamente para uso próprio, incluindo uso do seu pessoal, não actua na qualidade de sujeito passivo;
- Um destinatário que receba um serviço simultaneamente para uso próprio ou do seu pessoal e para a sua actividade económica actua na qualidade de sujeito passivo.



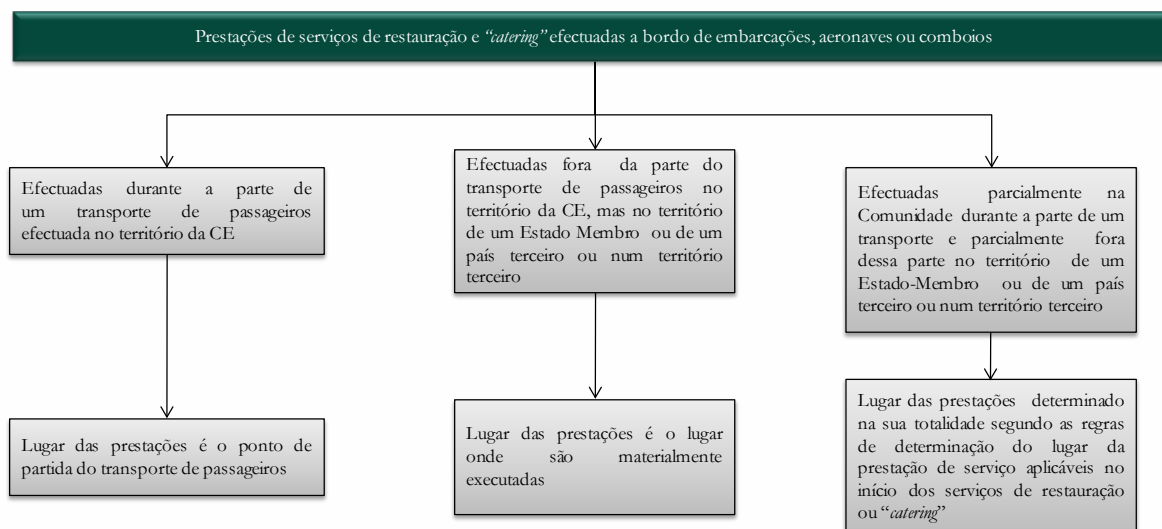
### Anexo III

## CrITÉRIOS para aferir o lugar de tributação das prestações de serviços

#### (i) Regras para determinar o estabelecimento estável do destinatário ao qual o serviço é prestado



(ii) Serviços de restauração e “catering” a bordo de um meio de transporte quando o transporte de passageiros é efectuado no território de vários Estados-Membros



Notas:

- Entende-se por “parte de um transporte de passageiros efectuada no território da CE” a parte de um transporte de passageiros efectuada no território da Comunidade, sem escala fora da Comunidade, entre o *lugar de partida* e o lugar de chegada do transporte de passageiros.  
Para eliminar as dúvidas suscitadas pela definição de “lugar de partida de um transporte de passageiros” como *primeiro ponto previsto para o embarque de passageiros* na Comunidade, o Regulamento vem clarificar que é o trajecto do transporte que determina a parte de um transporte de passageiros efectuada no território da Comunidade (e não o trajecto de cada um dos passageiros);
- No caso de um transporte de ida e volta, o trajecto de volta é considerado um transporte distinto.

(iii) Definição do lugar onde um meio de transporte é efectivamente colocado à disposição do destinatário no caso de locações de meios de transporte de curta duração

Nos termos da Directiva IVA, o lugar das prestações de serviços de locação de curta duração de um meio de transporte é o lugar onde tal meio de transporte é efectivamente colocado à disposição do destinatário.

Entende-se por “curta duração” 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.

Quanto a esta regra, o Regulamento vem agora clarificar que:

- quando a locação de um mesmo meio de transporte estiver abrangida por contratos consecutivos (contrato e respectivas prorrogações) entre as mesmas partes, a duração é a da posse ou utilização contínuas ao abrigo da totalidade dos contratos<sup>6</sup>. Não obstante, desde que não haja práticas abusivas, não é posta em causa a duração do contrato ou contratos de curta duração que precedam o contrato considerado de longa duração, nem são considerados contratos consecutivos os celebrados entre as mesmas partes para diferentes meios de transporte;
- considera-se como lugar onde o meio de transporte é efectivamente colocado à disposição do destinatário o lugar onde este, ou um terceiro agindo por sua conta, toma materialmente posse do mesmo.

---

<sup>6</sup>O prolongamento, por razões de força maior, da duração do contrato não tem quaisquer implicações na determinação da duração da posse ou utilização contínua.

## Anexo IV

### Clarificação da interpretação e aplicação de diversas regras

#### (i) Prestações de serviços efectuadas por intermediários

- Serviços prestados a pessoas que não sejam sujeitos passivos

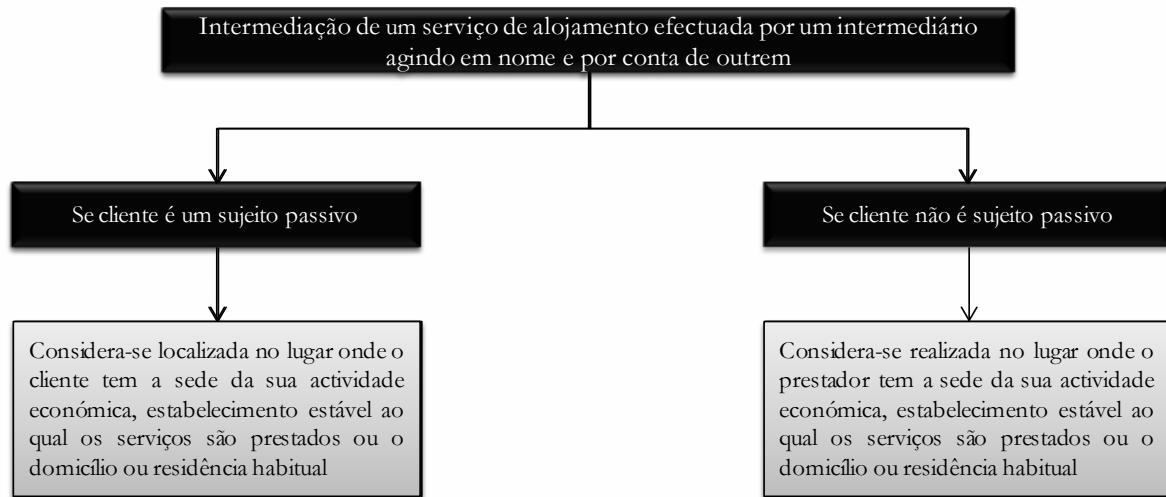
Nos termos gerais da Directiva, o lugar das prestações de serviços efectuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem a pessoas que não sejam sujeitos passivos é o lugar onde se efectua a prestação da operação principal.

O Regulamento vem agora clarificar que esta regra abrange:

- a) as prestações de serviços efectuadas por um intermediário agindo em nome e por conta do destinatário do serviço intermediado;
- b) as prestações de serviços efectuadas por um intermediário agindo em nome e por conta do prestador do serviço intermediado.

- Intermediação em nome e por conta de outrem de serviço de alojamento no sector hoteleiro e sectores análogos

O Regulamento sintetiza os passos a seguir para efeitos de determinação do lugar de realização destes serviços, conforme se passa a descrever no diagrama infra:



(ii) **Prestações de serviços de tradução de texto efectuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos estabelecidas fora da comunidade**

O Regulamento vem esclarecer que as prestações de serviços de tradução de texto são equiparadas às 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.

Como tal, o lugar destas prestações de serviços, quando efectuadas a destinatários que não sejam sujeitos passivos e que estejam estabelecidos fora da comunidade, será o lugar onde estão estabelecidos tais destinatários.

(iii) **Âmbito da isenção de IVA conferida a serviços de formação ou reciclagem profissional**

O Regulamento vem esclarecer que os serviços de formação ou reciclagem profissional abrangem a formação directamente relacionada com um sector ou uma profissão, assim como qualquer formação ministrada tendo em vista a aquisição ou a actualização de conhecimentos para fins profissionais, sublinhando a irrelevância da duração da formação ou da reciclagem profissional para os efeitos da isenção.