



CTOC

Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
Pessoa Colectiva Pública

análise da OTOC



FELÍCIA TEIXEIRA

CONSULTORA DA ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS

Novas regras e localização dos transportes intracomunitários de bens – enquadramento em IVA

Com o início do ano de 2010, importa tomarmos consciência das alterações que ocorreram em sede de IVA, nomeadamente as novas regras de localização das prestações e serviços, constantes do Artigo 6.º do CIVA.

Nesta medida, nunca é demais abordar este assunto, para que todos os profissionais da área, Técnicos Oficiais de Contas, Revisores Oficiais de Contas, entre outros, estejam preparados para informar correctamente os seus clientes/contribuintes, nas suas relações comerciais.

O intuito deste artigo será abordar especificamente as regras de localização relativas ao transporte intracomunitário de bens.

Efectuando uma pequena introdução, refere-se que a Comissão Europeia apresentou em matéria de IVA um “pacote”, conhecido por “Pacote IVA”, com duas propostas de directiva e uma proposta de regulamento, relativos designadamente, ao mecanismo de reembolso do IVA, ao mecanismo do “balcão único”, ao direito à dedução e à localização das prestações de serviços entre sujeitos passivos e particulares.

Deste pacote resultaram, os seguintes documentos:

- A Directiva 2008/08/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, contendo as novas regras de localização das prestações de serviços;

- A Directiva 2008/09/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, relativa ao reembolso do IVA suportado por sujeitos passivos de IVA, de determinado Estado Membro, num Estado Membro diferente do de estabelecimento;

A Direcção de Serviços do IVA, emitiu o Ofício-Circulado n.º 30115, de 29 de Dezembro, que veio sancionar o entendimento da Administração Fiscal quanto às regras de localização das prestações de serviços a partir de 1 de Janeiro de 2010.

- O Regulamento (CE) n.º 143/2008, de 12 de Fevereiro, relativo à cooperação administrativa e à troca de informações nos domínios a que se referem as directivas anteriores;

- Directiva 2008/117/CE, do Conselho de 16 de Dezembro, relacionada com o combate à evasão e fraude fiscais, e novas regras comunitárias relativas à periodicidade de entrega das declarações recapitulativas das operações intracomunitárias.

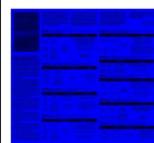
As Directivas anteriormente referenciadas, foram transpostas para o Direito interno português, pelo Decreto Lei n.º 186//2009, de 12 de Agosto, alterando, a partir de 1 de Janeiro de 2010, o Código do IVA (CIVA), o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI) e alguma legislação complementar relativa a este imposto.

Este regime também se aplica às operações realizadas entre o Continente e as Regiões Autónomas dos Açores e Madeira – (Decreto Lei 347/85, de 23 de Agosto), por serem espaços fiscais distintos, em IVA.

A Direcção de Serviços do IVA, emitiu o Ofício-Circulado n.º 30115, de 29 de Dezembro, que veio sancionar o entendimento da Administração Fiscal quanto às regras de localização das prestações de Serviços a partir de 1 de Janeiro de 2010.

Após este enquadramento inicial, irá então abordar-se o enquadramento em sede de IVA, das prestações de serviços de transportes intracomunitários de bens.

Como regra geral é definido que são tributáveis em a nacional as prestações de serviços a:



do respectivo transporte ocorrerem em território nacional e não são tributáveis quando o lugar de partida do transporte ocorrer fora de Portugal.

Para análise desta situação, será importante ter presente o conceito de transporte intracomunitário de bens e lugar de partida.

Considera-se que o transporte intracomunitário de bens é o transporte cujos lugares de partida e de chegada se situem no território de Estados Membros diferentes (alínea e) do n.º 2 do Artigo 1.º do CIVA), e lugar de partida, o lugar onde se inicia efectivamente o transporte, não

considerando os trajectos efectuados para chegar ao lugar onde se encontram os bens (alínea f) do n.º 2 do Artigo 1.º do CIVA). Note-se que os transportes de aproximação seguem as mesmas regras dos transportes intracomunitários de bens, (n.º 5 do art.º 1.º do CIVA.)

Para se compreender as regras de localização dos transportes intracomunitários, apresenta-se os seguintes quadros resumo.

(1) Business to Business
(2) Business to Consumer
comunicacao@otoc.pt

QUADRO 1. TRANSPORTADOR E ADQUIRENTE SÃO SUJEITOS PASSIVOS DE IVA, ESTABELECIDOS EM PORTUGAL

Início do transp.	Chegada do transp.	Localização/tributação da operação	Aspectos a considerar
Território Nacional	Outro Estado Membro	Território Nacional - Art.º 6.º, n.º 6, alínea a), do CIVA	Como está relacionado com a saída de bens do T.N. para o outro E.M. beneficia da isenção (Art.º 14, n.º 1, alínea q) do CIVA). Tem de existir a comprovação através de declaração a emitir pelo adquirente dos serviços.
Outro Estado Membro	Território Nacional		O transportador é o responsável pela liquidação do imposto.
Outro Estado Membro	Outro Estado Membro (que não o do início do transporte)		O responsável pela liquidação do IVA é o transportador.

QUADRO 2. TRANSPORTADOR É SUJEITO PASSIVO DO IVA EM PORTUGAL E O ADQUIRENTE É UM SUJEITO PASSIVO DO IVA DE OUTRO ESTADO MEMBRO

Início do transp.	Chegada do transp.	Localização/tributação da operação	Aspectos a considerar
Território Nacional	Outro Estado Membro	Estado Membro do adquirente	O responsável pela liquidação do IVA é o adquirente do serviço no seu E.M. (reverse charge).
Outro Estado Membro	Território Nacional		
Outro Estado Membro	Outro Estado Membro (que não o do início do transporte)		

QUADRO 3. TRANSPORTADOR É SUJEITO PASSIVO DO IVA EM PORTUGAL E O ADQUIRENTE NÃO É SUJEITO PASSIVO (PARTICULAR)

Início do transp.	Chegada do transp.	Localização/tributação da operação	Aspectos a considerar
Território Nacional	Outro Estado Membro	Território Nacional - Art.º 6.º, n.º 10, alínea b) do CIVA	O responsável pela liquidação do IVA é o transportador.
Outro Estado Membro	Território Nacional	Estado Membro de partida - Art.º 6.º, n.º 9, alínea b) do CIVA	O responsável pela liquidação do IVA é o transportador, que deverá nomear representante no Estado Membro onde se inicia o transporte e cumprir as obrigações fiscais.
Outro Estado Membro	Outro Estado Membro (que não o do início do transporte)		

QUADRO 4. TRANSPORTADOR É SUJEITO PASSIVO DO IVA NOUTRO ESTADO-MEMBRO E O ADQUIRENTE É SUJEITO PASSIVO DE IVA EM PORTUGAL

Início do transp.	Chegada do transp.	Localização/tributação da operação	Aspectos a considerar
Território Nacional	Outro Estado Membro	Território Nacional - Art.º 6.º, n.º 10, alínea b) do CIVA	Como está relacionado com a saída de bens do T.N. para outro E.M. beneficia da isenção (Art.º 14, n.º 1, alínea q) do CIVA). Tem de existir a comprovação através de declaração a emitir pelo adquirente dos serviços.
Outro Estado Membro	Território Nacional		O responsável pela liquidação do IVA é o adquirente do serviço em T.N. (reverse charge).
Outro Estado Membro	Outro Estado Membro (que não o do início do transporte)		O responsável pela liquidação do IVA é o adquirente do serviço.

QUADRO 5. TRANSPORTADOR E ADQUIRENTE SÃO SUJEITOS PASSIVOS DE IVA, ESTABELECIDOS NOUTRO ESTADO MEMBRO

Início do transp.	Chegada do transp.	Localização/tributação da operação	Aspectos a considerar
Território Nacional	Outro Estado Membro	Estado Membro do adquirente	O responsável pela liquidação do IVA é o adquirente do serviço no seu E.M. (reverse charge), caso esteja estabelecido num Estado Membro diferente do transportador
Outro Estado Membro	Território Nacional		O responsável pela liquidação do IVA é o transportador, caso este e o adquirente estejam estabelecidos no mesmo E.M. Será o adquirente do serviço (reverse charge) no respectivo E.M., caso esteja estabelecido num E.M. diferente do transportador

QUADRO 6. TRANSPORTADOR É SUJEITO PASSIVO DO IVA NOUTRO ESTADO MEMBRO E O ADQUIRENTE NÃO É SUJEITO PASSIVO (PARTICULAR)

Início do transp.	Chegada do transp.	Localização/tributação da operação	Aspectos a considerar
Território Nacional	Outro Estado Membro	Território Nacional - Art.º 6.º, n.º 10, alínea b) do CIVA	O responsável pela liquidação do IVA é o transportador, que deverá nomear representante fiscal no T.N. (Art.º 30.º, n.º 1 do CIVA).
Outro Estado Membro	Território Nacional	Estado Membro de partida - Art.º 6.º, n.º 9, alínea b) do CIVA	O responsável pela liquidação do IVA é o transportador.

QUADRO 7. TRANSPORTADOR É SUJEITO PASSIVO EM PAÍS TERCEIRO E O ADQUIRENTE SUJEITO PASSIVO DE IVA EM PORTUGAL

Início do transp.	Chegada do transp.	Localização/tributação da operação	Aspectos a considerar
Território Nacional	Outro Estado Membro	Território Nacional - Art.º 6.º, n.º 6 alínea a) do CIVA	Como está relacionado com a saída de bens do T.N. para outro E.M. beneficia da isenção (Art.º 14, n.º 1, alínea q) do CIVA). Tem de existir a comprovação através de declaração a emitir pelo adquirente dos serviços.
Outro Estado Membro	Território Nacional		O transportador é o responsável pela liquidação do imposto do adquirente (Art. 2.º, n.º 1 do CIVA.)

QUADRO 8. TRANSPORTADOR É SUJEITO PASSIVO EM PAÍS TERCEIRO E O ADQUIRENTE SUJEITO PASSIVO DE IVA EM PORTUGAL

Início do transp.	Chegada do transp.	Localização/tributação da operação	Aspectos a considerar
Território Nacional	Outro Estado Membro	Território Nacional - Art.º 6.º, n.º 10 alínea b) do CIVA	O responsável pela liquidação do IVA é o transportador, que deverá nomear representante fiscal no T.N. (Art.º 30.º, n.º 1 do CIVA.)
Outro Estado Membro	Território Nacional	Fora do território nacional (no lugar onde é percorrida a distância) Art.º 6.º, n.º 9 alínea b) do CIVA	O responsável pela liquidação do IVA é o transportador.

QUADRO 9. TRANSPORTADOR É SUJEITO PASSIVO EM PAÍS TERCEIRO E O ADQUIRENTE É SUJEITO PASSIVO IVA NOUTRO ESTADO MEMBRO

Início do transp.	Chegada do transp.	Localização/tributação da operação	Aspectos a considerar
Território Nacional	Outro Estado Membro	Estado Membro do Adquirente	O responsável pela liquidação do IVA é o adquirente do serviço no seu E.M. (reverse charge), caso esteja estabelecido num país diferente do transportador.
Outro Estado Membro	Território Nacional		

- Sujeitos passivos de IVA em território português, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador - estas operações são designadas por B2B - (alínea a) do n.º 6 do Artigo 6.º do CIVA);

- A pessoas que não sejam sujeitos passivos de imposto (particulares), quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados - Estas operações designam-se por B2C 2 (alínea b) do n.º 6 do Artigo 6.º do CIVA).

A partir de 1 de Janeiro de 2010, são definidas duas regras gerais em que passa a ser importante não só o domicílio do prestador de serviços, mas também o do adquirente do serviço principalmente quando este seja sujeito passivo de IVA. No entanto, existem excepções à sua aplicação, algumas das quais são comuns às duas regras gerais, enquanto que outras são específicas das operações entre sujeitos passivos e não sujeitos passivos.

Note-se que, este conceito de sujeito passivo, não abrange apenas operadores económicos registados na União Europeia, admitindo-se que também possa contemplar operadores económicos estabelecidos em países terceiros, desde que seja feita prova dessa qualidade. Esta é também umas das grandes alterações destes normativas.

No caso das prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens, apenas existe derrogação (alínea b) do n.º 9 e 10), para a segunda regra geral, prevista na alínea b) do n.º 6, ou seja quando o adquirente do serviço não seja um sujeito passivo de IVA.

Quando o adquirente do serviço em causa, for um sujeito passivo de IVA, aplicar-se-á a primeira regra geral, (alínea a) do n.º 6 do Artigo 6.º), salvo algumas situações específicas de isenção.

Quando o adquirente não é sujeito passivo de IVA, estas prestações de serviços são tributadas no lugar de partida do transporte, (alínea b) do n.º 9 e 10 do Artigo 6.º).

Assim, quando o destinatário dos serviços for um não sujeito passivo do IVA, as prestações de serviços em causa, são tributáveis no território nacional, quando o lugar de partida