

LOCALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES SUJEITAS A IVA

Preparado por:

Beatriz Barros e Silva - 55819

Carolina Santos - 57432

Inês Soares - 57699

Matilde Coelho - 57690

Sara Maló - 57953

Professor Responsável:

Miguel André Pinto

Índice

Introdução	3
Territorialidade.....	3
Localização de Transmissões de Bens	5
Localização de Prestações de Serviços	6
Operações Intracomunitárias	9
Importações.....	11
Conclusão.....	13
Referências Bibliográficas	15

Introdução

A determinação do lugar onde as operações sujeitas ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) ocorrem é um dos aspetos mais complexos envolvendo este imposto, mas também o mais fundamental. Isto porque, permite identificar onde uma específica situação será tributada, para que os agentes envolvidos na transação possam cumprir as suas obrigações fiscais e para que o Estado consiga reverter para si esse imposto.

As regras de localização das operações em IVA procuram sempre responder a duas questões: “onde é localizada a operação?” e “quem tem a obrigação, no Estado Membro (EM) da localização da operação, de liquidar o IVA?”. Para estes efeitos, o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) juntamente com o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) estabelecem um conjunto de elementos de conexão.

Inicialmente estabelecidas na Diretiva 77/388/CEE, as Diretivas da União Europeia sobre o IVA definem um conjunto de normas que foram aplicadas a todos os Estados Membros. Em conformidade com a atual Diretiva 2006/112/CE da EU, a legislação portuguesa define diferentes categorias de operações tributáveis em IVA com base na localização das operações no território nacional [Artigo (Art.º) 1.º do CIVA] – a menos que haja uma isenção aplicável posteriormente, sendo estas transmissões de bens, prestações de serviços, aquisições intracomunitárias de bens e importações. Para cada uma destas há regras específicas de aplicação para determinar onde ocorrem as operações tributáveis.

Por fim, é de extrema importância realçar três aspetos: o vendedor/prestador, se residente num Estado Membro, é sempre sujeito passivo de IVA, o adquirente pode ser ou não sujeito passivo de IVA e um não sujeito passivo de IVA que seja particular nunca liquida IVA.

Territorialidade

Para explorar a incidência territorial do IVA é necessário compreender o Princípio da Territorialidade. Segundo este princípio, é possível reter que as leis tributárias de um Estado são as únicas que se aplicam no território desse Estado e só se aplicam nesse território. Este princípio encontra-se definido no Art.º 13.º da Lei Geral Tributária (LGT). A sua leitura sugere que, primeiramente, as normas tributárias são aplicadas a factos que ocorram no território nacional sem prejudicar convenções internacionais a que Portugal pertença e, secundamente, que a tributação pessoal recai sobre todos os rendimentos recebidos por um sujeito com domicílio, sede ou direção efetiva em território nacional, independentemente de onde são obtidos.

Assim, sabendo que os Estados exercem as leis tributárias sobre as transações com ligação ao seu território, independentemente da “ligação” que o sujeito tem com a jurisdição desse Estados, isto é, independentemente da sua nacionalidade, retém-se o Princípio da Territorialidade. Isto significa que as normas tributárias nacionais se aplicam ao território

nacional, quer a nacionais como a estrangeiros, e que as leis fiscais estrangeiras não se aplicam no território nacional.

O Princípio da Territorialidade leva a necessidade da criação de elementos de conexão, estes podem diferir em elementos reais ou objetivos e em pessoais ou subjetivos. Quanto aos primeiros, a tributação de um determinado facto ou situação depende de onde este ocorreu. No entanto, com a evolução da lei fiscal verifica-se uma desmaterialização dos elementos de conexão, conferindo espaço a realidades incorpóreas, ou seja, a elementos subjetivos. Assim, os critérios de conexão desempenham um papel fundamental na determinação dos fatos tributáveis sujeitos ao IVA, especialmente quando envolvem elementos em contato com mais de uma jurisdição fiscal.

Posto isto, visando uma compreensão aprimorada das regras de incidência territorial (que serão explicadas posteriormente), é relevante esclarecer certos conceitos:

- O Território Nacional corresponde ao território português constituído por Portugal Continental e as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, disposto no Art.º 5º da Constituição da República Portuguesa (CPR) – Art.º 1.º n.º 2 (a) do CIVA.
- A Comunidade Europeia engloba todos os territórios nacionais dos Estados Membros (EM) conforme o Art.º 52.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, à exceção dos países terceiros – Art.º 2.º n.º 2 (b) do CIVA.
- Os Países Terceiros são aqueles que não pertencem à Comunidade e alguns territórios de EMs que não integram o território fiscal, nem aduaneiro (Ilha de Helgoland e território de Busingen - Alemanha, Ceuta e Melita - Espanha, Livigno - República Italiana) – Art.º 1.º n.º 2 (c) do CIVA.
- Os Territórios Terceiros são espaços territoriais dos Estados Membros, mas que não fazem parte do território comunitário para efeitos fiscais, embora integrem o território aduaneiro (Ilhas Canárias – Espanha, Departamentos Ultramarinos Franceses – Polinésia Francesa, Monte Atos – Grécia, Ilhas Aland – República da Finlândia, Campione de Itália – águas nacionais do Lago de Lugano de Itália) – Art.º 1.º n.º 2 (b) do CIVA.

São também considerados importantes os seguintes conceitos para a melhor compreensão da geografia de localização do IVA:

- A sede da atividade económica de um sujeito passivo corresponde ao local onde são adotadas as decisões básicas relativas à orientação da política geral de uma empresa e onde são praticadas as funções de administração central da mesma, independentemente do lugar onde é efetivamente exercida a atividade económica.
- O estabelecimento estável implica a posse de uma consistência mínima e reunir, permanentemente, uma estrutura adequada em meios humanos e técnicos, capaz, tanto de fornecer, como de adquirir e utilizar serviços.
- O lugar do domicílio de uma pessoa singular é o endereço constante do registo nacional da população ou de um registo público similar ou, na falta de tal registo, o endereço comunicado às autoridades fiscais.

Localização de Transmissões de Bens

De acordo com o Art.º 3.º do CIVA entende-se por transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, ou seja, não exige a transferência deste mesmo bem, apenas que os intervenientes possam ser meros detentores do usufruto do(s) bem(s). Para tal, consideram-se também como bens corpóreos: a energia elétrica, o gás, o calor, o frio e similares [Art.º 3.º n.º 2.º do CIVA].

Conforme o exposto do número 3 do Art.º 3.º do CIVA de um modo geral são consideradas também transmissões de bens para efeitos de tributação do IVA as transferências materiais de bens de certos contratos comerciais, tais como: contratos de locação-venda, contratos de compra e venda com direito à reserva de propriedade, contratos de comissão, contratos de consignação e contratos de encomendas personalizadas. São também considerados transmissões de bens os autoconsumos externos e internos.

Segundo os números 4 e 6 do Art.º 3.º do CIVA não são consideradas transmissões de bens as cessões do estabelecimento comercial que seja suscetível de constituir um ramo de atividade independente quando o adquirente seja um sujeito passivo do imposto (como por exemplo: os trespasses, as fusões e as cisões) e as cedências feitas por cooperativas agrícolas aos seus sócios de bens não embalados para fins comerciais resultantes da primeira transformação de matérias-primas.

Como referido anteriormente, uma transmissão de bens é tributada no país de origem se este constituir o local de início de transporte ou da expedição de bens, caso não se verifiquem exceções. Contudo, a tributação é localizada no país do adquirente se este for sujeito passivo quando os bens são postos à disposição do mesmo. A esta abordagem é chamada de *Reverse Charge* [Art.º 2.º do CIVA]. Se nas situações onde se aplica o *Reverse Charge* fosse aplicada a regra geral, um sujeito passivo num determinado EM seria obrigado a liquidar IVA em vários outros EM (e para cada um deles, entregar uma declaração periódica). Ao aplicar o mecanismo de "reverse charge" nas transações entre dois sujeitos passivos, as empresas são aliviadas do encargo do pagamento do imposto.

Exemplo 1: Um comboio parte da linha de Sintra com destino a Paris no qual transporta bens alimentares. IVA liquidado em território português.

Exemplo 2: Um sujeito passivo com sede em Estocolmo compra a um sujeito passivo português perfumes que estão armazenados num armazém em Estocolmo. IVA não liquidado em território português

Como posteriormente referido e em conformidade com o Art.º 6.º n.ºs 1 e 2 do CIVA, o IVA é tributado em território nacional quando este constitui o local do início de transporte ou de expedição dos bens, o local em que os bens são postos à disposição dos adquirentes (no caso de não haver transporte ou expedição) e se verifiquem transmissões efetuadas pelo importador

e eventuais transmissões subsequentes de bens transportados ou expedidos de um país terceiro quando aquelas ocorrerem antes da importação.

Apesar do exposto no Art. 6.º n.ºs 1 e 2 do CIVA existem duas exceções à regra geral no que diz respeito às vendas a bordo num transporte intracomunitário e nas transmissões de gás, eletricidade, calor, frio e similares. Em relação às vendas a bordo de navios, aeronaves ou comboios durante um transporte intracomunitário de passageiros o IVA é tributado em Portugal se o local de partida se situe em território nacional e o local de chegada noutra EM [Art 6.º n.º 3 do CIVA].

Relativamente às transmissões de gás, de eletricidade, de calor ou de frio são tributáveis em Portugal, de acordo com o Art.º 6.º n.º 4 do CIVA, se o adquirente for sujeito passivo [Art.º 2.º n.º 1 do CIVA] revendedor com sede em território nacional, se o adquirente for sujeito passivo não revendedor com sede no território nacional e que a sua utilização não seja para consumo próprio, e se a utilização e consumo efetivos, por parte do adquirente, ocorram no território nacional e este não seja um sujeito passivo revendedor cuja sede se situe fora do território nacional. Não são tributáveis em Portugal, de acordo com o Art.º 6.º n.º 5 do CIVA, se o adquirente for sujeito passivo revendedor cuja sede se situe fora do território nacional e se a utilização e consumo efetivo por parte do adquirente ocorram fora do território nacional e este não seja um sujeito passivo revendedor cuja sede se situe no território nacional.

Assim, relativamente à transmissão de gás, de eletricidade, de calor ou de frio é correto afirmar que se estas ocorrerem entre dois sujeitos passivos (B2B – Business to Business), o IVA é tributado no país onde o adquirente está sediado e se estas transmissões envolverem um sujeito passivo e um não sujeito passivo (B2C – Business to Consumer), o IVA é tributado no país onde os bens são efetivamente consumidos.

Localização de Prestações de Serviços

Definem-se como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens [Art.º 4.º n.º 1 do CIVA]. As regras utilizadas para determinar a localização das prestações de serviços entram-se no Art.º 6.º do CIVA, independentemente de esta envolver agentes económicos dentro ou fora da União Europeia. Para as prestações de serviços aplica-se igualmente as prestações de serviços que envolvam agentes económicos sediados no Continente e regiões autónomas. Este artigo é de extrema importância pois define as regras gerais de localização das prestações de serviços e, consequentemente, as regras especiais que vão delinear as exceções às regras gerais.

No programa de 2000, a Comissão da Comunidade Europeia, hoje União Europeia (UE), propôs a revisão das regras de localização do IVA de prestações de serviços realizadas entre sujeitos passivos. O local de tributação passou a ser no local do destinatário ao invés do local do prestador. Em 2004 foi lançado um pacote de diretivas e regulamentos relacionado

com o mecanismo de reembolso do IVA. Dessa iniciativa surgiram três documentos: a Diretiva 2008/8/CE, a Diretiva 2008/9/CE, e o Regulamento (CE) n.º 143/2008.

A Diretiva 2008/8/CE define que o local de tributação deve ser o lugar onde está estabelecido o destinatário da prestação do serviço. Um serviço prestado a um sujeito passivo deverá ser localizado no lugar onde o destinatário está localizado. Se a pessoa a quem o serviço for prestado não for um sujeito passivo a operação deve continuar a ser localizada no lugar onde o destinatário estiver estabelecido e onde o serviço é respetivamente prestado.

O local de tributação é determinado onde os serviços são fornecidos, dependendo da natureza dos serviços prestados e do estatuto do consumidor final. Se ambos os agentes económicos forem sujeitos passivos de IVA, referente a uma operação B2B, a prestação de serviços é tributada no sítio onde o adquirente está estabelecido. No entanto, se o prestador for um sujeito passivo e o adquirente não, referente a uma operação B2C, a prestação de serviços é tributada no local onde o prestador está estabelecido.

A harmonização do IVA a nível europeu implica que estas prestações de serviços possam ser localizadas em Portugal através do Art.º 6.º do CIVA ou localizadas noutra EM sob uma norma análoga, uma “regra espelho”. Nos casos em que a operação não é localizada em Portugal, no outro EM existe uma norma inversa que determina a localização desta operação nesse EM. Em todos os Estados Membros existe um artigo do CIVA igual ao artigo português. O mesmo acontece quando um dos agentes económicos está em Portugal e o outro agente económico está fora da UE.

O item do Código do IVA que define as regras gerais de localização das prestações de serviços encontra-se no Art.º 6.º n.º 6. Estas regras são utilizadas no caso de que a operação em mãos não se insira em nenhuma das exceções que mais à frente são mencionadas.

É tributado em Portugal o IVA referente à prestação de serviços a um sujeito passivo [Art.º 2.º n.º 5 do CIVA] que tenha sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio no território nacional, independentemente do local onde se encontra o prestador [Art.º 6.º n.º 6 (a) do CIVA]. Este caso refere-se às prestações de serviços B2B, ou seja, entre dois agentes económicos sujeitos passivos de IVA. Esta regra separa-se da localização tanto do prestador como do lugar de realização da prestação do serviço. Nesta situação aplica-se o *Reverse Charge*, sendo que, como a operação é tributada no local onde se encontra o adquirente, é este que tem a obrigação de liquidar o IVA.

Exemplo 3: Uma empresa, sediada num EM, presta um serviço a outro sujeito passivo com sede em território nacional. O IVA é localizado em Portugal pelo adquirente.

No caso da pessoa a quem o serviço esteja a ser prestado não ser um sujeito passivo de IVA, são tributáveis em Portugal as prestações de serviços nas quais o sujeito passivo, prestador, tenha sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio no território nacional, independentemente do local onde se encontra o adquirente [Art.º 6.º n.º 6 (b) do CIVA]. Este caso refere-se às prestações de serviços B2C, ou seja, entre um agente económico

sujeito passivo e um consumidor final, não sujeito passivo. Esta regra é independente do local de realização do serviço. Nesta situação o IVA é liquidado pelo prestador do serviço.

Exemplo 4: Uma empresa, sediada num EM, presta um serviço a uma pessoa não sujeito passivo de IVA residente em território nacional. O IVA é localizado no EM pelo prestador.

O facto de que existem diferentes taxas de IVA nos diferentes EM pode levar à predominância nas operações B2B do princípio da tributação na origem e não no destino. Desta forma, a aplicação de diferentes taxas de IVA iria originar uma forte distorção na concorrência, significando que, qualquer empresa que vendesse para o território nacional, independentemente da localização da sua sede, iria aplicar a mesma taxa às suas vendas que uma empresa nacional aplica nas suas vendas internas, satisfazendo-se assim o princípio da neutralidade do IVA. Por esta razão, o princípio geral é de utilizar o princípio da tributação no destino nas operações B2B e o princípio de tributação na origem nas operações B2C.

Em adição às duas regras gerais existem uma série de regras especiais, ou exceções, que são utilizadas para fazer a localização das prestações de serviços. Pelo facto de haver mais exceções do que regras gerais o lógico é primeiro averiguar se a operação com a qual estamos a lidar está prevista em uma destas regras especiais ou não. Ao analisar cada situação, é possível determinar qual exceção à regra geral deve ser usada. É, assim, possível dizer que cada exceção pode ser considerada como uma regra. O objetivo das exceções é garantir que o serviço seja tributado no país onde foi "consumido", ou com base em fatores como o local de origem, o local de colocação à disposição e o estabelecimento do adquirente.

A primeira exceção encontra-se no Art.º 6.º n.ºs 7 e 8 do CIVA e vai relacionar o local de tributação da prestação de serviços com uma “noção espacial” que cada tipo de operação prevista neste item. A localização do serviço está dependente e ocorre sempre no EM onde o consumo acontece, o imóvel se encontra, o evento decorre, ou onde se inicia o transporte. A obrigação de liquidar o IVA depende de a natureza do adquirente ser ou não sujeito passivo. Se o adquirente for sujeito passivo (operação B2B) é este que liquida o IVA no EM onde decorre a operação, dá-se o fenómeno de *Reverse Charge*. No caso de o adquirente não seja um sujeito passivo, então vai ser o prestador a liquidar o IVA no Estado Membro em que decorre a operação.

A segunda exceção está no Art.º 6.º n.ºs 9 e 10 do CIVA e define que os serviços são localizados no sítio onde materialmente executados. Para estas operações não há exceção para sujeitos passivos, aplicando-se apenas a serviços prestados a não sujeitos passivos (operações B2C). No caso de algum dos serviços enunciados seja prestado a um sujeito passivo, a regra geral para operações B2B [Art.º 6.º n.º 6 do CIVA] é aplicada.

Particularmente, no caso do Art.º 6.º n.ºs 9 e 10 (h) do CIVA, para os serviços descritos no Anexo D existem uma serie de regras para a localização da operação no local onde efetivamente decorre. Estas regras estão definidas no Art.º 6.º-A do CIVA . os serviços definidos

no Anexo D são tributados em Portugal caso as seguintes condições sejam satisfeitas: o prestador tenha sede em território nacional e não sediado noutra EM o adquirente está estabelecido noutra EM ou os bens sejam transportados para outros EM, e o valor total, líquido de IVA das operações da condição anterior não seja superior a 10 000 €, no ano civil anterior ou no ano civil em curso. A tributação é feita na origem quando se verificam todas estas condições, mas existe a possibilidade de o sujeito passivo optar por tributar o IVA no local de residência do adquirente, sendo este não sujeito passivo. Os sujeitos passivos estabelecidos na União Europeia estão abrangidos pelo Mini Balcão Único ou Mini One Stop Shop (MOSS), ao qual podem renunciar voluntariamente, onde podem efetuar o pagamento das obrigações de IVA sem a necessidade de se registarem, para efeitos de IVA, nos países onde estão instalados os seus clientes particulares.

A terceira exceção está no Art.º 6.º n.º 11 e é apenas aplicada a situações em que o adquirente é um não sujeito passivo fora da UE. Neste caso, as operações nunca são localizadas em Portugal pelo que não vão liquidar IVA. Estes serviços não estão sujeitos a IVA, há uma *não sujeição*. Na situação de ambos, prestador e adquirente, serem Estados Membros são utilizadas as regras gerais B2B e B2C dispostas no Art.º 6.º n.º 6 do CIVA.

Finalmente, no Art.º 6.º n.º 12 do CIVA, as operações abrangidas são sempre localizadas em Portugal, não obstante aos itens anteriores, pelo facto de serem materialmente executadas em território nacional. A tributação passa a ser no local de utilização e aplica-se a sujeitos passivos e não sujeitos passivos.

Operações Intracomunitárias

As Operações Intracomunitárias correspondem às transações realizadas entre EMs. Adicionalmente, como referido no Art.º 1.º n.º 1 (c) do CIVA, estas atividades são efetuadas no território nacional são sujeitas a IVA. Estas operações são estabelecidas pelo Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).

A Aquisição Intracomunitária de Bens é definida como a obtenção do poder de dispor por forma correspondente ao exercício de direito de propriedade de um bem móvel cuja expedição para território nacional tenha iniciado noutra EM, no Art.º 3.º do RITI. A sua tributação entre sujeitos passivos, descrita nas Diretivas do IVA da União Europeia, pode ser localizada no Estado Membro de Identificação ou no Estado Membro de Chegada dos Bens. Quando uma empresa adquire bens no EM (por exemplo Espanha), tem de proporcionar ao fornecedor o seu número de IVA (chamado em Portugal de NIF – Número de Identificação Fiscal). Se este estiver registado num EM diferente do EM onde a instituição comprou o bem (por exemplo, Portugal), a tributação do IVA ocorre no Estado Membro de Identificação (neste caso, Portugal) – Art.º 41º da Diretiva do IVA. Contudo, se os bens adquiridos serão enviados para outro EM da União Europeia (por exemplo, França), a tributação do IVA ocorre no EM de chegada (neste caso, França) – Art.º 40º da Diretiva do IVA.

Em particular, de acordo com o Art.º 8.º do RITI, as aquisições intracomunitárias são localizadas em Portugal em apenas duas situações: quando o lugar de chegada de expedição ou transporte com destino ao adquirente que seja um sujeito passivo é o território nacional [Art.º 8.º n.º 1 do RITI] ou quando o lugar de chegada do transporte não seja Portugal, mas que o sujeito passivo nacional tenha disponibilizado ao fornecedor o seu NIF português [Art.º 8.º n.º 2 do RITI]. Para além disso, em conformidade com Art.º 8.º n.º 3, do RITI, algumas operações intracomunitárias de bens também podem ser tributadas noutra EM se efetuadas nas seguintes condições: o sujeito passivo tenha adquirido os bens com a intenção de transportar os bens para este terceiro EM e inclua essa operação no anexo recapitulativo a que se refere o Art.º 30.º n.º 1 do RITI, o adquirente nesse EM seja um sujeito passivo registado para efeitos de IVA, e se o adquirente seja expressamente designado, na fatura emitida pelo sujeito passivo, como devedor do imposto nesse EM. Estas situações são designadas de operações triangulares.

Além disso, o lugar determinado para tributar não depende só da natureza dos bens adquiridos, mas também de como são fornecidos. Por isso, existem transações intracomunitárias e situações específicas que implicam um específico local de tributação, tais como:

- Quando a transação de bens ocorre onde os bens estão no momento da transação, não sendo transportados, esta é tributada no lugar onde os bens estão localizados [Art.º 31.º da Diretiva do IVA].
- Quando a transação de bens quando transportados pelos fornecedores [Vendas à distância intracomunitárias de bens – Art.º 1.º n.º 2 do CIVA], adquirente ou por uma terceira pessoa, esta é tributada no lugar de destino dos bens [Art.º 32.º da Diretiva do IVA]. Em particular, em Portugal, apenas são tributadas as vendas à distância quando o lugar de destino dos bens vendidos se situe em território nacional e o adquirente seja um particular [Art.º 10.º e 11.º do RITI].
- Quando o fornecedor ultrapassou o limite de vendas anuais aplicadas no país do consumidor, esta é tributada no lugar de destino dos bens [Art.º 33.º da Diretiva do IVA) – exemplo: quando uma empresa de um país A vende para um consumidor do país B; se o fornecedor ultrapassou o limite do país B, a empresa tem de pagar IVA no país B.
- Quando o fornecedor não ultrapassou o limite de vendas anuais aplicadas no país do consumidor, a transação é tributada no lugar onde os bens estão localizados no momento da aquisição [Art.º 34.º da Diretiva do IVA] – exemplo: quando uma empresa de um país A vende para um consumidor do país B; se o fornecedor não ultrapassou o limite do país B, a empresa tem de pagar IVA no país A.
- Quando é necessário o fornecedor instalar e montar os bens, a transação é tributada no lugar onde os bens vão ser instalados. Contudo, se for o cliente a instalar, a atividade é tributada no país do fornecedor [Art.º 36.º da Diretiva do IVA]. Esta situação também é descrita no RITI, no Art.º 9.º.
- Quando a transação de bens é realizada em navios, aviões ou comboios durante o transporte de passageiros entre Estados Membros, a transação é tributada no lugar de partida [Art.º 37.º da Diretiva do IVA].

- Quando a transação é relacionada a eletricidade ou gás fornecido a um revendedor tributável, esta é tributada no lugar onde o revendedor tributável está estabelecido ao receber os bens [Art.º 38.º da Diretiva do IVA].
- Quando a transação é relacionada a eletricidade ou gás fornecido a um consumidor privado, esta é tributada no lugar onde os bens são consumidos [Art.º 39.º da Diretiva do IVA].

Importações

A importância da importação de bens, no âmbito do IVA, gira em torno da introdução de bens. Estas mercadorias podem ser provenientes de países fora da Comunidade Europeia (territórios terceiros), desde que ainda não se encontrem em livre prática. Para compreender este conceito de forma abrangente, é imperativo familiarizar-se com certos princípios-chave.

O conceito de sujeito passivo do IVA na importação de bens em território nacional é geralmente atribuído ao importador, que é responsável pelo pagamento do imposto. Este pode ser uma pessoa singular, empresa ou outro qualquer tipo de entidade que adquira bens de países terceiros.

A importação de bens implica procedimentos aduaneiros significativos, incluindo a etapa essencial do desalfandegamento. Isto implica a declaração de mercadorias importadas às autoridades aduaneiras competentes, que poderão posteriormente incorrer em direitos aduaneiros e encargos suplementares, além do habitual Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

A taxa de IVA cobrada sobre importação de bens pode variar, dependendo da natureza das mercadorias. Existem diversas taxas, incluindo a taxa normal de 23%, a taxa intermédia de 13%, a taxa reduzida de 6% e até a isenção de taxa, a chamada taxa 0%. A taxa aplicada depende da natureza dos bens importados. O IVA é liquidado na importação, obrigando o importador a remeter o valor devido às autoridades aduaneiras no momento da liberação da mercadoria. Normalmente, isso ocorre no posto fronteiriço ou no porto de entrada. No entanto, certos bens podem estar isentos de IVA na importação, dependendo de circunstâncias específicas. Isto pode abranger bens elegíveis para isenções específicas ou sujeitos a regimes especiais, como a importação de bens para uso pessoal.

O conceito de "Livre Prática" é baseado no Art.º 24.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia (TCE) e é utilizado no contexto da União Europeia para determinar o status de produtos provenientes de países terceiros. De acordo com o Art.º 24.º do TCE, os bens originários de países terceiros podem ser considerados em estado de "livre circulação" num Estado-Membro, uma vez que todos os procedimentos de importação necessários tenham sido devidamente concluídos, e quaisquer direitos aduaneiros ou taxas similares aplicáveis tenham sido devidamente liquidados, a menos que tenha havido reembolso total ou parcial desses direitos ou encargos. Este conceito está diretamente ligado à importação de bens, logo, é preciso ter em mente o Art.º 5º do CIVA, em que consta que se considera importação a entrada de bens originários ou procedentes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática

ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira; ou de bens procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática.

No contexto do IVA português, os bens importados estão sujeitos a IVA quando são expedidos de um país terceiro (fora da UE) para o território nacional. As principais considerações incluem:

- Importações gerais: As importações são tributadas no Estado Membro onde as mercadorias entram na UE; se as mercadorias estiverem sujeitas a procedimentos aduaneiros suspensivos, são tributadas no Estado Membro onde as mercadorias saem desses procedimentos.
- Tributação das importações ilícitas: As importações ilegais podem estar sujeitas a IVA quando os produtos contrabandeados competem diretamente com os bens legítimos no mercado, como por exemplo o perfume:
 - Caso Goodwin e Unstead (TJCE, processo C-3/97): O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJCE) determinou judiciosamente que a cobrança de impostos sobre o IVA na importação de fragrâncias falsificadas é imperativa; esta decisão surge da realidade de que estes produtos contrafeitos, em virtude da sua concorrência direta com perfumes importados ou produzidos de forma legal, não podem ser considerados estranhos à esfera comercial; independentemente da sua origem estes perfumes competem inegavelmente diretamente com perfumes legítimos, necessitando, portanto, da aplicação de IVA sobre eles
- As importações ilegais não são tributadas: Certos produtos ilegais (como medicamentos) podem não estar sujeitos a IVA, a menos que sejam para fins médicos ou científicos controlados; devido à sua natureza ilegal, as importações de moeda falsa também não são tributáveis.
 - Caso Eigenberger (TJCE, processo 294/82): Este caso envolveu a importação de drogas para a Comunidade Europeia; o TJCE decidiu que o IVA não se aplica às importações ilegais de drogas, a menos que se destinem a fins médicos ou científicos controlados pelas autoridades.
- Saída de bens do regime de trânsito comunitário externo:
 - Saída do regime de trânsito comunitário externo: a retirada destas mercadorias do regime ocorre no primeiro Estado-Membro que toma medidas para impedir as inspeções aduaneiras, independentemente das suas intenções subjacentes; uma subtração da supervisão aduaneira refere-se a qualquer ação ou negligência que impeça a autoridade aduaneira de aceder e inspecionar uma mercadoria de acordo com os regulamentos aduaneiros, portanto, o local de saída é onde ocorre a primeira ação que impede a fiscalização, e o momento é quando essa ação acontece.
 - Subtração à fiscalização aduaneira sem necessidade de elemento intencional: o Tribunal esclareceu que as mercadorias podem ser reiteradas da fiscalização aduaneira sem qualquer intenção de infringir a lei; isto pode acontecer quando certas ações ou omissões impedem a inspeção aduaneira de realizar o seu trabalho de forma eficaz, independentemente das intenções por trás dela; esta

decisão ajuda a determinar quando e onde as mercadorias saem do regime de transito comunitário externo em casos que envolvem atos irregulares, que auxilia na aplicação do IVA e dos regulamentos aduaneiros na comunidade Europeia.

- Regime de Importação Temporária:
 - Tributação das margens de lucro de leiloeiros: os lucros obtidos pelos leiloeiros com a venda de obras de arte importadas sob o Regime de Importação Temporária deverão ser tributados separadamente; implica determinar se o valor da margem de lucro obtido nessas vendas estaria sujeito ao IVA.
 - Distinção entre importação de objetos de arte e a venda em leilão: o Tribunal explicou que existem regras para a importação de objetos de arte e para as vendas em leilão de objetos de arte; a importação de objetos de arte é abrangida pelo Art.º 2.º n.º 2 da Sexta Diretiva, enquanto a venda em leilão de objetos de arte é regulada pela Parte C do Art.º 26.º-A da Sexta Diretiva.
 - Tributação separada das operações: o Tribunal afirmou que, embora a importação oficial de um objeto de arte sob regime de importação temporária seja adiada até que ela saia desse regime, todas as atividades realizadas sob o regime temporário devem ser tributadas como se tivessem acontecido no território do país após a importação oficial do objeto; foi determinado pelo TJCE que quando um objeto de arte é vendido em leilão ao abrigo do regime de importação temporária e posteriormente importado para o território comunitário, a venda e importação devem ser tributadas separadamente; isto garante uma tributação precisa do IVA nas transações que envolvem objetos de arte sob importação temporária,
- Exportações e Negócios Equiparados: As exportações de mercadorias para fora da Comunidade, as exportações por compradores, a prestação de serviços relacionados com reexportações, navios, aeronaves, etc., estão isentas de IVA.
- Outras Isenções: As relações diplomáticas e consulares, as organizações internacionais, as forças armadas da NATO, as atividades humanitárias, os prestadores de serviços empresariais de exportação, os transportes internacionais, os serviços de intermediação e o ouro adquirido por bancos portugueses estão isentos de IVA em determinadas circunstâncias.

Conclusão

Em suma, quando as entidades públicas realizam aquisições intracomunitárias de bens, existe um limite que determina quando as transações se tornam tributáveis no Estado-Membro do comprador. No domínio das transferências de bens, os regulamentos diferem consoante a transação seja B2B ou B2C. No caso das transações entre empresas, o princípio da tributação baseia-se no destino, o que significa que o imposto é cobrado no Estado-Membro onde o comprador está localizado. Por outro lado, nas transações B2C aplica-se a regra da origem, sendo o vendedor responsável pelo IVA no seu próprio Estado-Membro. É fundamental

ressaltar que existem exceções e regras específicas que regem a prestação de serviços. Nos casos em que existam exceções, estas regras especiais prevalecem sobre as gerais. No geral, é importante reconhecer a natureza complexa da regulamentação do Imposto sobre o Valor Acrescentado na União Europeia.

Compreender as distinções entre transferências de bens e prestação de serviços é vital, assim como a prevenção da dupla tributação ou da não tributação é essencial para defender um sistema de tributação justo e equitativo. A fim de evitar casos de dupla tributação ou de não tributação, foi concedida aos Estados Membro flexibilidade para garantir que os níveis de tributação não sejam excessivos nem insuficientes. Isto é particularmente significativo no contexto dos serviços baseados na Internet e das transações transfronteiriças.

Em resumo, os critérios de inclusão e territorialidade do IVA desempenham um papel fundamental para garantir a eficácia, a equidade e o funcionamento eficiente do sistema fiscal. Têm impacto na arrecadação de receitas, na equidade fiscal, no comércio internacional, no cumprimento fiscal e na atração de investimentos, tornando-os elementos indispensáveis na conceção e implementação de políticas fiscais. Essencialmente, regras de IVA bem definidas aumentam a transparência e a compreensão do sistema fiscal, beneficiando tanto os contribuintes como as autoridades fiscais. Em última análise, isso reduz a complexidade e os custos associados ao cumprimento das obrigações fiscais.

À escala global, o estabelecimento de clareza nas regras de territorialidade facilita o comércio internacional, um aspeto particularmente significativo na União Europeia, onde o IVA intra-UE depende fortemente destes critérios. Com regras bem definidas, as empresas podem participar no comércio transfronteiriço de forma mais integrada. Além disso, critérios de territorialidade claramente delineados ajudam a reduzir disputas jurídicas entre contribuintes e autoridades fiscais. Em situações em que as regras são ambíguas, podem surgir disputas, consumindo recursos e tempo valiosos. Além disso, as empresas estrangeiras têm em consideração as regras do IVA ao decidir onde investir. Ter critérios claros e previsíveis pode aumentar o apelo de um país aos investidores internacionais, aumentando assim a sua competitividade fiscal.

Para além disso, quando as regras de incidência e territorialidade são compreensíveis e lógicas, os contribuintes ficam mais inclinados a cumprir as suas obrigações fiscais, reduzindo assim a carga administrativa tanto para as empresas como para as autoridades fiscais.

O estudo aprofundado dos critérios de inclusão e territorialidade do IVA tem uma importância acentuada para estabelecer um sistema tributário justo e eficiente, promovendo a equidade, a transparência, o comércio internacional e o cumprimento fiscal, enquanto reduz disputas legais e complexidades administrativas.

Referências Bibliográficas

Almedina (2023). *Código Tributário – Edição Universitária (26.ª ed., Código do IVA)*. Coimbra: Almedina.

Almedina (2023). *Código Tributário – Edição Universitária (26.ª ed., Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias)*. Coimbra: Almedina.

Brás Carlos, Américo e outros (2022). *Guia dos Impostos em Portugal 2022* (pp. 424-434 e 515-522). Quid Juris.

Canedo, João. *Tributação do Consumo (Caderno de Apoio às Aulas: Ano Letivo 2022-2023, pp. 39-54)*.

European Commission. (n.d.). *Where to tax? Taxation and Customs Union*. Retrieved October 13, 2023, from https://taxation-customs.ec.europa.eu/where-tax_en.

Freitas Pereira, M. (2018). *Fiscalidade (6.ª ed., pp. 249-286)*. Coimbra: Almedina.

Laires, R. (2008). *A incidência e os Critérios de Territorialidade do IVA*, Coimbra: Almedina.

Laires, R. (2010). *IVA – A localização das prestações de Serviços após 1 de janeiro de 2010*. (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal; nº 208). Lisboa: Centro de Estudos Fiscal.

Miranda Sarmiento, Joaquim e outros (2023). *Manual Teórico-Prático de IVA (4.ª ed., pp. 289-362)*, Coimbra: Almedina.

OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>.