

O IVA nas Operações de Comércio Externo após 1 de Janeiro de 1993

António Carlos dos Santos *

Miguel Silva Pinto **

I - Introdução

Com a publicação do Livro Branco sobre o mercado interno (1985) e a entrada em vigor do Acto Único Europeu (1987), a Comissão propôs um programa que, na sequência da abolição das fronteiras aduaneiras, previa a abolição das fronteiras fiscais entre os Estados membros da Comunidade, com tributação em IVA no país de origem (ou de produção) e consequente supressão da importação como facto gerador de imposto.

Rejeitada esta proposta e após longa e difíceis discussões, o Conselho, com base em novas propostas Comissão, aprovou em fins de 1991, o actual regime do IVA para as transacções intracomunitárias⁽¹⁾. Este regime mantém, no essencial, o princípio da tributação no país do destino (o do consumo), suprimindo, porém, os controlos aduaneiros nas fronteiras decorrentes de razões fiscais. Por isso se configura como um regime transitório, devendo, em princípio, ser substituído a partir de 1 de Janeiro de 1997 (a substituição não é contudo automática), por um regime definitivo de tributação das transacções intracomunitárias (bens e serviços) baseado no chamado princípio da tributação no Estado de origem.

A meta oficial é a plena realização de um mercado interno. Num mercado deste tipo, unificado, os consumidores poderão, pois, circular livremente e efectuar as suas compras onde quizerem, tal como sucede num mercado nacional.

A pedra angular do novo sistema é a substituição, no comércio entre Estados membros, do anterior regime de tributação IVA nas importações (e isenção nas exportações) pela tributação do IVA nas aquisições intracomunitárias de bens e operações assimiladas. Elimina-se, pois, nas trocas entre os Estados comunitários, o facto gerador "importação" e cria-se, em sua vez, nas operações entre sujeitos passivos (e equiparados) um novo facto gerador, a aquisição intracomunitária de bens (AIB).

No entanto, a filosofia do sistema permanece a mesma de outrora: o novo regime das AIB assenta na isenção, com direito a dedução do IVA suportado nas operações a montante, das transmissões efectuadas num Estado membro com destino a outro (regime de "taxa zero") e na sujeição a IVA da aquisição no país onde terá lugar o consumo ou utilização do bem, à taxa em vigor neste mesmo país. A diferença é que tudo se passa sem controlos das mercadorias em postos fronteiriços, sem utilização de documentos aduaneiros ou de acompanhamento de mercadorias, através do simples registo da aquisição na declaração periódica normal e da conservação dos documentos comerciais usuais para efeitos de controlo.

Em contrapartida, as aquisições de bens efectuadas por particulares ou a particulares estão, em regra, sujeitas a tributação no país de origem: o vendedor deve aplicar o imposto à

* Professor auxiliar convidado do ISEG. Jurista assessor principal em serviço na Administração do IVA.

** Assistente do ISCAL. Jurista da Direcção de Serviços Jurídicos e do Contencioso da DGCI.

(1) Este regime advém das alterações introduzidas à 6.ª Directiva do IVA (77/388/CEE, de 17 de Maio) pelas Directivas 91/680/CEE, de 16 de Dezembro de 1991 e 92/111/CEE, de 14 de Dezembro de 1992 (referentes à abolição das fronteiras fiscais) e 92/77/CEE, de 19 de Outubro de 1992 (relativa à aproximação das taxas). É completado pelo Regulamento CEE 218/92, de 27 de Janeiro, quanto à cooperação administrativa neste domínio e complementado por outros actos comunitários quanto às estatísticas entre os Estados membros (Regulamentos CEE, n.º 3330/91, de 7 de Novembro e 3046/92, de 22 de Outubro, respectivamente do Conselho e da Comissão) e quanto aos impostos especiais de consumo (desde logo, a Directiva n.º 92/12/CEE, de 25 de Fevereiro de 1992).

taxa em vigor no país onde está estabelecido. Onde, os residentes noutros países comunitários estarem sujeitos ao IVA português quando adquiram, como particulares, bens em Portugal, qualquer que seja o valor destes⁽²⁾.

Existem ainda alguns regimes híbridos em que, consoante as circunstâncias, se aplica ora o princípio da origem ora o do destino: é o caso das compras efectuadas pelo Estado e pelas demais pessoas colectivas de direito público, mesmo quando efectuadas no uso dos seus poderes de autoridade ou ainda das compras efectuadas por pessoas colectivas que não sejam, de acordo com as regras gerais de incidência, sujeitos passivos de IVA ou que sejam sujeitos passivos isentos, quando os respectivos vendedores sejam sujeitos passivos de IVA noutros Estados membros⁽³⁾.

II - A legislação nacional

O regime transitório do IVA para as transacções intracomunitárias foi, entre nós, introduzido pelo Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro, texto que segue de perto o título XVI-A da 6ª Directiva, aditado pela Directiva 91/680/CEE, de 16 de Dezembro.

Este diploma veio alterar alguns dispositivos do Código do IVA (CIVA), redefinindo o elenco das operações tributáveis, alargando o número de sujeitos passivos, adaptando às novas realidades as regras de localização das prestações de serviços, nomeadamente as de serviços de transportes intracomunitários e respectivas prestações acessórias, modificando as normas relativas a isenções nas operações intracomunitárias. Mas veio, sobretudo, instituir, em texto autónomo a ele anexo, o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (abreviadamente RITI).

É, segundo o preâmbulo do próprio diploma, no RITI que “se concentram as normas específicas sobre o tratamento das transacções intracomunitárias de mercadorias, quer as respeitantes à incidência, às isenções e ao valor tributável, quer as que versam sobre obrigações dos sujeitos passivos, em especial de liquidação e de pagamento, e as obrigações acessórias, na parte em que crescem ou modificam as constantes do CIVA”.

Este diploma foi, contudo, objecto de alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 82/94, de 14 de Março, que, por esse meio, transpôs a chamada “directiva de simplificação”, a Directiva 92/111/CEE, de 14 de Dezembro, com o intuito de introduzir algumas medidas correctivas e de aligeiramento ao regime do IVA nas operações intracomunitárias.

Na exposição que se segue procurar-se-á caracterizar e localizar as novas operações tributáveis em IVA. Para melhor compreensão, a explicação será complementada com quadros exemplificativos: aí, consoante os casos, Portugal figura como país de destino e outro Estado membro (E.M.) como país de origem, ou vice-versa. Em cada exemplo, as menções que constam na base do rectângulo relativas aos países em causa dizem respeito aos factos que têm lugar no respectivo território.

III - As novas operações intracomunitárias

1. As aquisições intracomunitárias de bens

A lei considera, em geral, aquisição intracomunitária de bens (AIB) “a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutro Estado membro”⁽⁴⁾.

(2) Importante excepção é a da aquisição de meios de transporte novos (em especial dos automóveis) efectuada por particulares: os residentes noutros países comunitários que efectuem tais compras em Portugal não serão tributados pelo IVA português; já os residentes em Portugal que efectuem tais compras noutros países comunitários serão tributados pelo IVA em vigor em Portugal. Vigora pois aqui a regra da tributação no país de destino.

(3) Quando o montante global anual (no ano em curso ou no anterior), líquido de IVA, de tais compras (excluindo compras de meios de transporte novos e bens sujeitos a impostos especiais de consumo) ultrapasse mil e oitocentos contos tais aquisições serão tributadas em Portugal. O mesmo sucede se tais entidades, independentemente do valor das aquisições, optarem pelo regime de tributação em Portugal. Nos restantes casos, a tributação ocorrerá no país da compra.

(4) Cf. art.ºs 3.º do RITI e 28.º-A, n.º 3 da 6.ª Directiva.

Para que se verifique uma AIB, tributada em Portugal de acordo com o regime geral, é necessária a existência cumulativa das seguintes condições:

- a) que o vendedor seja um sujeito passivo, agindo como tal, registado para efeitos de IVA noutro Estado membro, não estando aí abrangido por um regime de isenção de pequenas empresas;
- b) que o adquirente seja um sujeito passivo de IVA⁽⁵⁾ que, identificando-se como tal, tenha obtido, a título oneroso, o poder de dispor do bem por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade;
- c) que o bem seja um bem móvel corpóreo, com exclusão, porém, dos bens destinados a instalação ou montagem pelo vendedor em Portugal;
- d) que este bem tenha sido objecto de expedição ou transporte do Estado membro de origem com destino ao adquirente, em Portugal, independentemente de tal expedição ou transporte ter sido efectuado pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta de qualquer deles.

Verificadas estas condições, os bens transitam livremente do Estado do vendedor para Portugal, sem controlos ou formalidades aduaneiras. O adquirente deve contudo, liquidar o IVA pelo valor total da AIB na factura do vendedor (ou em documento interno específico), à taxa que seria exigível para as transmissões internas dos mesmos bens⁽⁶⁾ (Quadro I).

A exigibilidade do IVA ocorre, o mais tardar, no 15.º dia do mês seguinte àquele em que o adquirente passou a poder dispor economicamente do bem, ou na data da emissão da factura ou documento equivalente, se estes tiverem sido emitidos antes daquele prazo. Este imposto é levado à declaração periódica de IVA, em conjunto com as restantes operações internas do adquirente e imediatamente dedutível na proporção do direito à dedução do sujeito passivo. Da aquisição não resultam, pois, quaisquer encargos financeiros ou qualquer ónus fiscal

para as empresas adquirentes, desde que estas gozem de um direito à dedução integral.

As empresas devem ainda registar na sua contabilidade as AIB efectuadas e conservar os respectivos documentos comerciais, uma vez que serão estes o suporte de eventuais controlos ou verificações tributárias.

2. As operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens

Há casos em que não se verificam os pressupostos das AIB, mas que a lei, por razões de controlo, assimila a tal para efeitos de sujeição a imposto entre nós⁽⁷⁾. Os mais importantes, relativamente a empresas que são já sujeitos passivos do IVA, são certas transferências de bens e a execução de certas obras (trabalhos de empreitada ou por encomenda).

- a) As transferências de bens assimiladas a AIB verificam-se nos casos em que um determinado operador económico afecta às necessidades da sua empresa, em Portugal, um bem expedido ou transportado, por si ou por sua conta, a partir de outro Estado membro, no qual o referido bem tenha sido por si produzido, extraído, transformado, adquirido ou importado, no âmbito da sua actividade (Quadro II).

Trata-se, pois, de transferências de bens próprios (não havendo aqui transferência do poder de dispor não há assim uma verdadeira aquisição), normalmente de existências ou de bens do activo imobilizado que a lei equipara a AIB por razões de evitar fraudes, desvios de tráfego ou manipulações no exercício do direito à dedução. O seu valor tributável será o preço de aquisição do bem, ou de bens similares, ou na sua falta, o preço de custo, reportados ao momento da realização das operações.

(5) Para além dos sujeitos passivos do regime normal (que são a maioria) há que ter ainda em conta os sujeitos passivos "institucionais" referidos na alínea c) do n.º 1 do art.º 2.º do RITI.

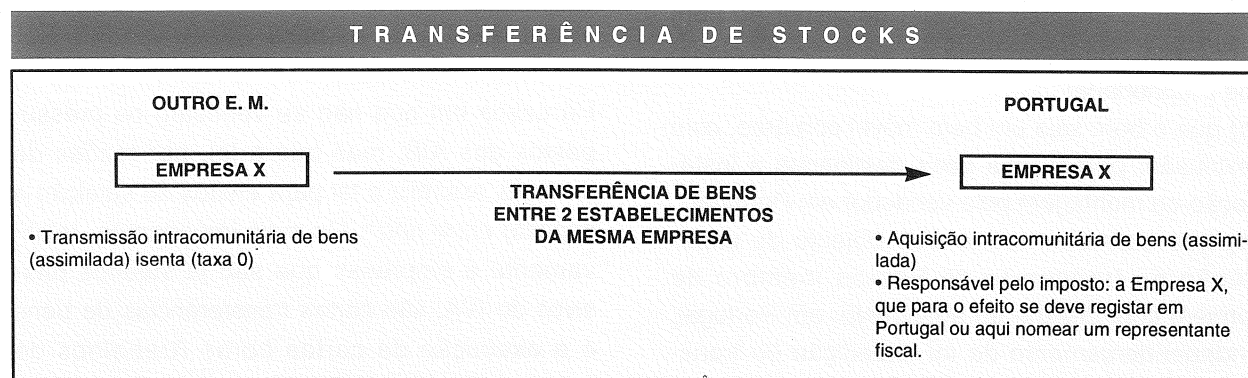
(6) As taxas em vigor actualmente em Portugal são as seguintes: no Continente, 5%, 16% e 30% e nas Regiões Autónomas 4%, 12% e 21%. Em 1995 serão abolidas as taxas agravadas (30% e 21%) dada a sua não conformidade com a actual versão da 6.ª Directiva, e subidas as taxas normais no continente e nas ilhas para, respectivamente, 17% e 13%.

(7) Cf. art.ºs 4.º do RITI e 28.º-A, n.ºs 3, 5, 6 e 7 da 6.ª Directiva.

QUADRO I



QUADRO II



b) É igualmente assimilada a AIB a recepção, em Portugal, por uma empresa, enquanto dono da obra, de um bem móvel corpóreo produzido ou montado sob encomenda noutro Estado membro por um sujeito passivo aí estabelecido ou domiciliado, quando a expedição ou transporte do bem tenha início nesse outro Estado, e desde que tenha havido envio prévio da matéria-prima pelo dono da obra ao empreiteiro (Quadro III).

Também aqui não há lugar a uma verdadeira AIB porque não há transferência do poder de dispor a título oneroso. O IVA recairá nestes casos sobre o valor acrescentado pelo trabalho executado no Estado membro onde o bem foi montado ou produzido, à taxa em vigor em Portugal.

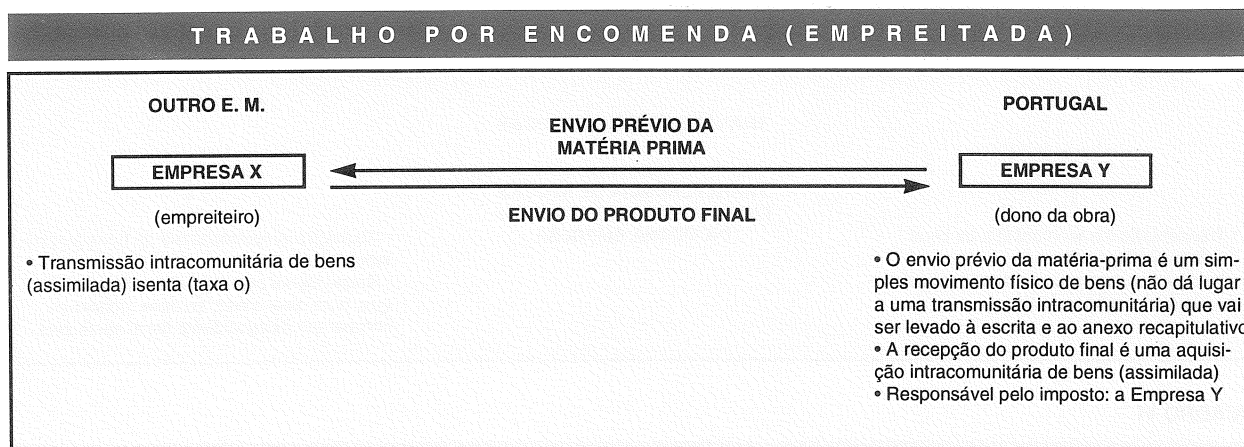
3. As transmissões intracomunitárias de bens e operações assimiladas

Importa ainda referir o caso das empresas situadas num Estado membro que efectuam transmissões de bens com destino a outros Estados membros (ex-exportações) ou operações a elas assimiladas.

a) Estas transmissões, quando efectuadas por uma empresa que seja sujeito passivo do regime normal de IVA, sendo os bens expedidos ou transportados por ela, pelo adquirente ou por conta de qualquer deles, com destino ao adquirente sito noutro Estado membro, serão isentas de imposto (taxa 0) desde que tal adquirente, sujeito passivo de IVA nesse outro Estado membro, tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição (Quadro IV).

Para que se verifique a isenção não é pois necessário saber se, no país de chegada dos bens, estes são objecto ou não de uma AIB, nem tão pouco qual é a utilização que o comprador irá dar aos bens. Basta, com efeito, que o vendedor conheça o número de identificação fiscal do comprador noutro Estado membro (podendo, caso tenha dúvidas, comprovar junto da Administração do IVA o estatuto do comprador) e que possa ser provado, por qualquer meio idóneo, o transporte da mercadoria para outro Estado membro. Se as dúvidas sobre as condições de isenção persistirem, o vendedor poderá sempre, por precaução, optar pela liquidação do IVA.

QUADRO III



QUADRO IV



b) São assimiladas a transmissões intracomunitárias de bens as operações de transferência de bens móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo, ou por sua conta, entre dois estabelecimentos inseridos na sua actividade empresarial situados em Estados membros distintos (Quadro V).

Estas transferências de “stocks” do estabelecimento do Estado membro de origem para o Estado membro de destino, para neste último serem afectos às necessidades empresariais do sujeito passivo serão, por virtude da assimilação acima referida, isentas (taxa 0) no país de saída dos bens.

Por essa via permite-se à Administração Fiscal do país de destino o controlo do escoamento dos “stocks” transferidos e o exercício do direito à dedução a eles relativo.

Nos casos em que o país de origem é Portugal, o sujeito passivo deve fazer constar a transferência na sua contabilidade e levá-la ao anexo

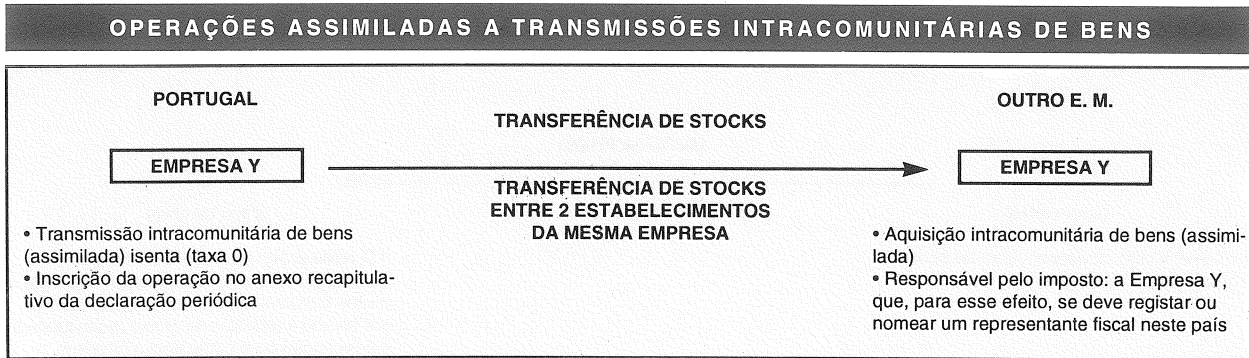
recapitulativo a enviar juntamente com a declaração periódica.

Se Portugal for o país de destino, o sujeito passivo, como já se referiu, tem que se registar para efeitos de IVA e proceder às operações de liquidação e entrega do imposto devido, já que a entrada dos “stocks” em Portugal é assimilada uma AIB.

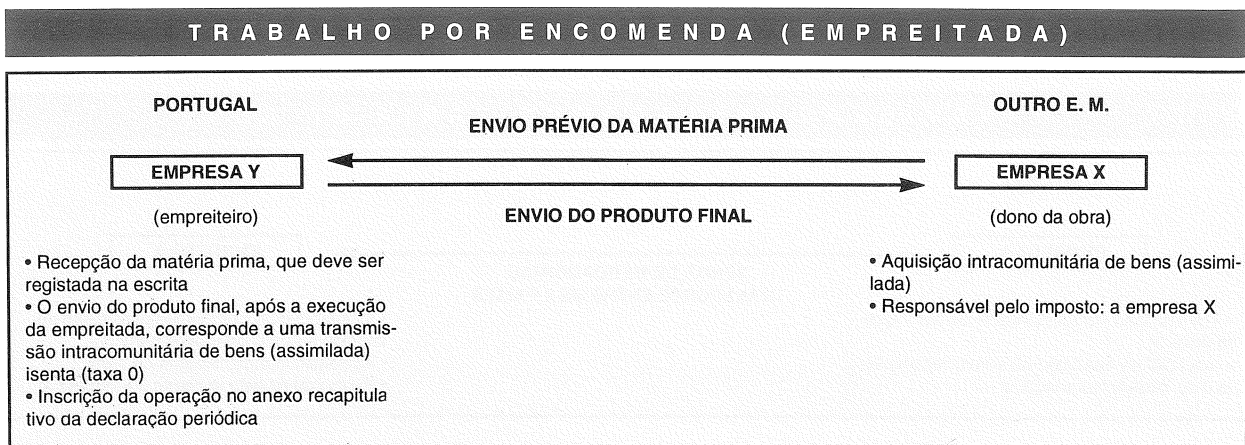
c) As outras operações assimiladas às transmissões intracomunitárias de bens são os trabalhos por encomenda (empreitadas).

Assim, o envio do produto final fabricado por um empreiteiro com destino ao respectivo dono da obra está também isento de IVA, tal como uma transmissão intracomunitária de bens, devendo o empreiteiro indicar na factura o número de identificação fiscal em imposto sobre o valor acrescentado do dono da obra no país de destino e incluir o envio no anexo recapitulativo da declaração periódica.

QUADRO V



QUADRO VI



Todavia, para que se verifique a assimilação e, conseqüentemente, a isenção é necessário que o dono da obra tenha enviado previamente a matéria prima ao empregado. É, pois, indispensável que haja coincidência entre quem encomendou a obra e enviou para esse efeito a matéria prima e quem recebe, posteriormente, o produto final (Quadro VI).

4. As vendas à distância

As vendas à distância (por catálogo, por correspondência, por intermédio da rádio ou da televisão, etc.) são vendas de certos bens (bens “gerais”, isto é que não sejam nem meios de transporte novos, nem bens sujeitos a instalação ou montagem, nem bens sujeitos a impostos especiais de consumo) efectuadas por empresas, sujeitos passivos sitos num Estado membro, a particulares (e equiparados) residentes noutro Estado membro.⁽⁸⁾ Condição essencial para que

se possa falar de vendas à distância é a ocorrência de transporte dos bens por parte do vendedor ou por sua conta.

A localização da tributação das vendas à distância (se no Estado membro do vendedor, se no do comprador) depende, em primeiro lugar do valor das transmissões efectuadas pelo vendedor para um determinado Estado membro. Se tal valor não ultrapassar, durante um certo período de tempo, um limiar a fixar pelo Estado membro do destino (podendo os Estados optar para o efeito, entre 10 000 e 35 000 Ecus), a operação localiza-se no país de venda (na origem); se ultrapassar, localiza-se no país da compra (no destino)⁽⁹⁾. O mesmo sucederá, contudo, se independentemente do valor das vendas, tais empresas declararem optar pelo regime de sujeição a tributação no destino, entregando para o efeito, no regime vigente entre nós, uma declaração de alterações na repartição de finanças competente.

(8) A tributação de meios de transporte novos e de bens sujeitos a instalação ou montagem ocorre sempre no destino. Quanto aos bens sujeitos a impostos específicos de consumo, a localização das vendas à distância ocorre igualmente no Estado de destino, independentemente de qualquer limiar, mas só pode falar-se de vendas à distância quando o adquirente é um particular em sentido estrito (excluindo-se as pessoas colectivas, que não são sujeitos passivos do regime normal, referidas no artigo 5.º, n.º 1, al. a) do RITI).

(9) Cf. art.ºs 10.º e 11.º do RITI e 28.º-B, ponto B da 6.ª Directiva.

QUADRO VII

(Vendas à Distância)

	Código do País	Divisas	Limiar
Alemanha	DE	DM	200 000
Áustria	AT	Ösh	1 400 000 ^(a)
Bélgica	BE	Bfn	1 500 000
Dinamarca	DK	Dkr	280 000
Espanha	ES	Pts	4 550 000
Finlândia	FI	FM	200 000 ^(a)
França	FR	FF	700 000
Grécia	EL	Dr	8 200 000
Irlanda	IE	Ir£	27 000
Itália	IT	L	54 000 000
Luxemburgo	LU	LFn	4 200 000
Países Baixos	NL	Df	230 000
Portugal	PT	Esc	6 300 000
Reino Unido	GB	UK£	70 000
Suécia	SE	SEK	320 000 ^(a)

(a) A partir da efectiva adesão à CE deste novos Estados membros.

Os limiares estabelecidos pelos Estados membros, nas respectivas moedas, para tributação, nos seus territórios, das vendas à distância, provenientes de outro Estado membro, nos seus territórios, constam do Quadro VII:

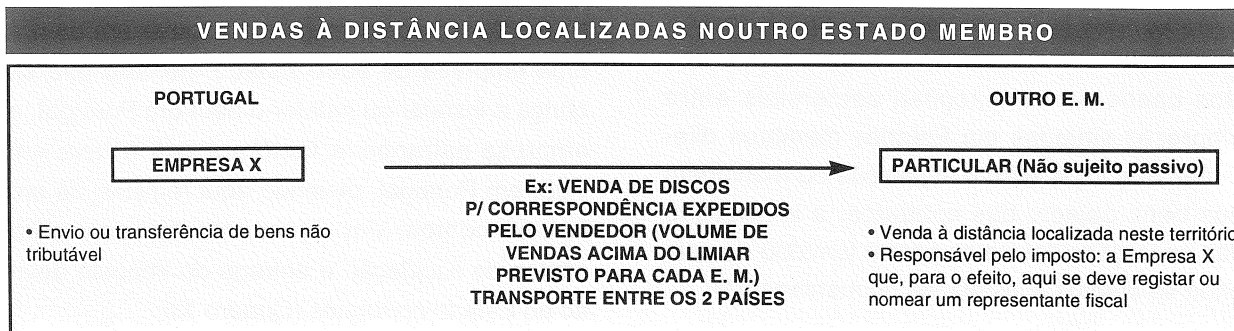
a) Assim as empresas portuguesas que efectuem vendas à distância para particulares (ou equiparados) domiciliados noutra Estado membro serão sujeitas a tributação neste outro

Estado (país do destino ou da compra) se, e logo que o valor global, líquido de imposto sobre o valor acrescentado, das transmissões de bens efectuadas no ano civil anterior ou no ano civil em curso, tenha excedido o montante a partir do qual tais transmissões são sujeitas a tributação no Estado de destino. Se este for a Bélgica tal limiar é, pois, de 1 500 000 francos belgas (Quadro VIII).

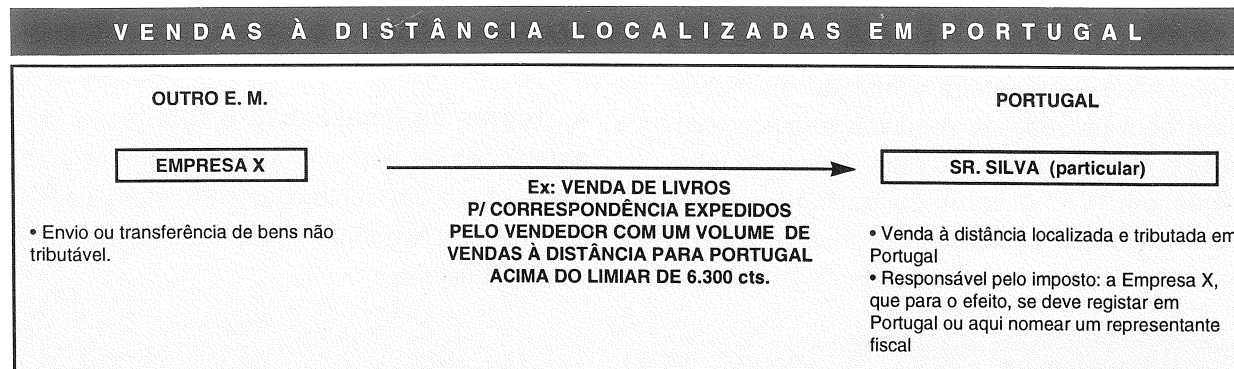
Em qualquer destes casos, as empresas portuguesas devem registar-se em IVA no país de destino ou aí nomear um representante, por forma a ser feita a entrega do imposto devido. Não se verificando nenhuma das duas condições alternativas (deslocação das vendas, salvo passagem do limiar, ou opção do vendedor), estas são tributadas em Portugal como transmissões internas.

b) Os fornecedores de outros Estados membros para o território português estão confrontados com uma situação paralela: deverão registar-se como sujeitos passivos ou nomear representante fiscal em Portugal se o seu volume anual de vendas para o nosso país exceder 6 300 contos ou se, independentemente deste valor, optarem no seu país pela tributação em Portugal, país de

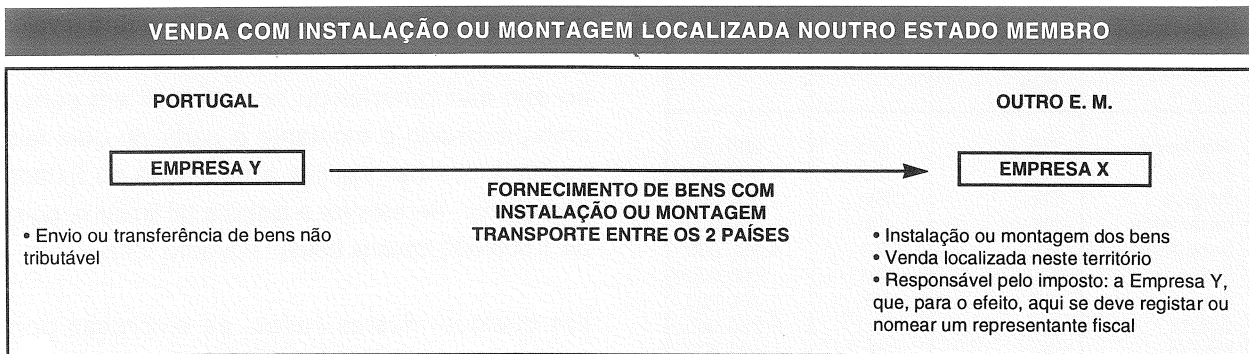
QUADRO VIII



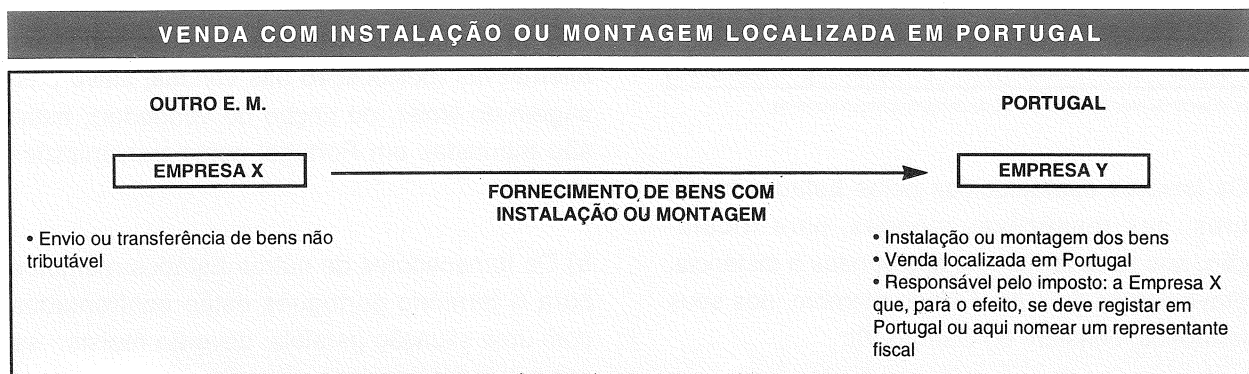
QUADRO IX



QUADRO X



QUADRO XI



destino. Nestes casos a operação localiza-se em Portugal, sendo tributada como transmissão interna (Quadro IX).

5. As vendas com instalação ou montagem

Nos casos de transacções comerciais entre empresas situadas em Estados membros diferentes que impliquem a instalação ou montagem dos bens objecto dos contratos, a localização das operações desvia-se para o território do país onde se efectua a instalação ou montagem⁽¹⁰⁾.

a) Assim, sendo uma empresa portuguesa a vender um determinado bem para uma empresa sediada noutro Estado membro e obrigando-se a primeira a instalar ou montar esse bem na sede da segunda, a venda localiza-se no país do cliente para efeitos de tributação em IVA. A empresa portuguesa terá neste caso que se registar em imposto sobre o valor acrescentado nesse país ou aí nomear

um representante fiscal para cumprir as obrigações fiscais inerentes: liquidação do imposto à taxa aí em vigor e entrega do mesmo nos respectivos cofres públicos (Quadro X).

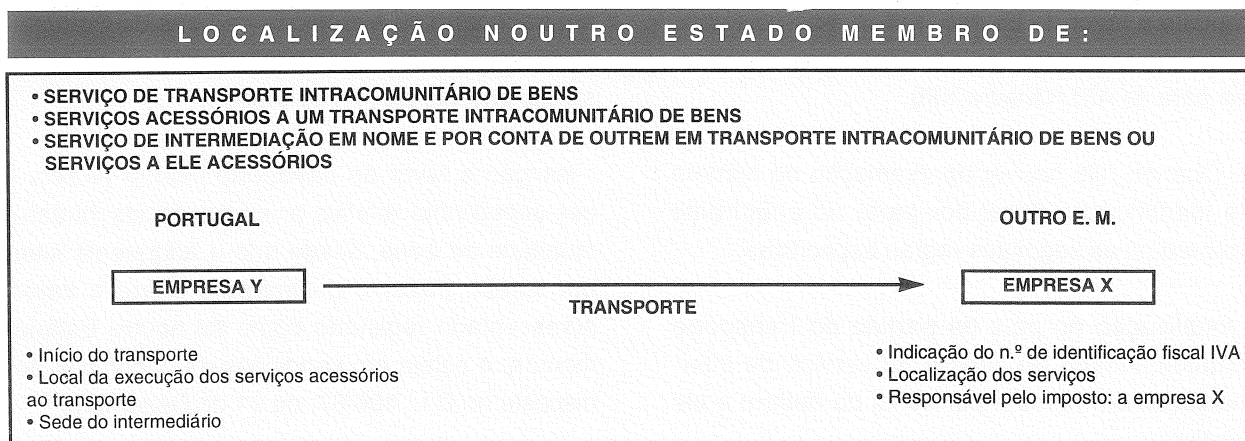
b) Se a empresa portuguesa adquirir um bem a uma empresa de outro Estado membro que se obriga a instalar ou montar o bem em Portugal, a empresa estrangeira facturará IVA à taxa em vigor em Portugal, devendo aqui registar-se em IVA ou nomear um representante fiscal para efeitos de liquidação e entrega do imposto devido ao Estado português (Quadro XI).

IV. Os serviços

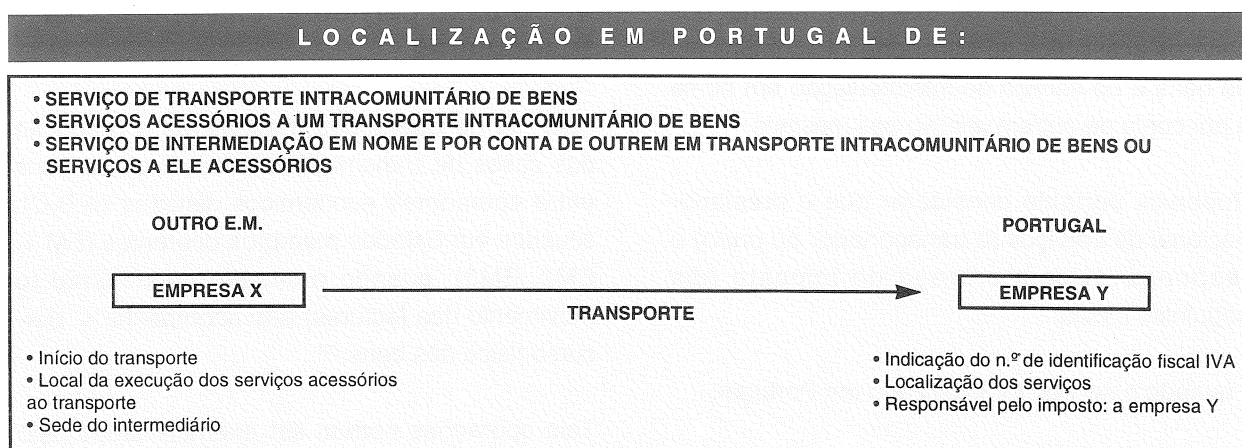
As regras de localização e tributação das prestações de serviços sofrem algumas alterações, essencialmente no que se refere a serviços mais intimamente ligados às transacções intracomunitárias.⁽¹¹⁾

(10) Cf. art.ºs 9.º do RITI e 8.º, n.º 1, alínea a) da 6.ª Directiva.
 (11) Cf.º art. 6.º do Código do IVA.

QUADRO XII



QUADRO XIII



Nestes termos, o transporte intracomunitário de bens (definido como o transporte que tenha início ou termo em Estados membros distintos) e as prestações de serviços que lhe sejam acessórias (carga, descarga, manutenção, etc.) são objecto de novas regras de localização. Estas aplicam-se igualmente à intermediação em nome e por conta de outrem relativa a quaisquer daquelas operações.

1. Tendo como objectivo principal a coincidência da localização dos serviços em causa com a operação a que estão normalmente ligados (a aquisição intracomunitária de bens), estas operações serão (na prática, e por aplicação de uma regra supletiva) tributadas no país onde, para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, se encontra registado o respectivo adquirente, quando este forneça ao prestador dos serviços o seu número de identificação. Verificar-se-á, portanto, também neste caso tributação no destino.

a) Consequentemente, quando o prestador de qualquer dos serviços em questão for um sujeito passivo de IVA português (empresa Y) que realize uma operação a favor de um sujeito passivo de IVA (empresa X) registado e identificado noutro Estado membro, que lhe forneceu a sua identificação, a liquidação de imposto deverá ser feita por este último, à taxa em vigor no respectivo país (Quadro XII).

b) Quando o adquirente de qualquer dos serviços em causa for um sujeito passivo de IVA português, ele será responsável pelo imposto quando o serviço se localizar em Portugal e desde que o prestador do mesmo aqui não se encontre estabelecido. Neste caso, a entrega do imposto faz-se mediante a sua menção na declaração periódica a favor do Estado, podendo o sujeito passivo proceder à sua dedução imediata na mesma declaração, o que implicará, em caso de direito à dedução integral, a verificação de um

efeito fiscal nulo, isto é, não haverá qualquer imposto a favor do Estado. Aplicam-se pois aqui, como no caso anterior, as regras gerais previstas para as AIB (Quadro XIII).

2. Quando não houver apresentação do número de identificação fiscal por parte do adquirente aplicam-se as seguintes regras específicas:

- localização no país de partida do transporte intracomunitário de bens e do serviço de intermediação em nome e por conta de outrem a ele relativo;
- localização no lugar de execução material dos serviços acessórios ao transporte intracomunitário de bens e do serviço de intermediação em nome e por conta de outrem relativo aos mesmos.

Podemos portanto considerar que o prestador nacional de serviços (o transportador ou outro) é responsável pela entrega do imposto nos seguintes casos:

- quando o serviço for localizado em Portugal;
- quando o serviço for localizado noutra Estado membro (se, por exemplo, o transporte aí teve início) e o adquirente não for aí sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado (por ser um particular, um organismo público ou um sujeito passivo isento). Neste caso, o prestador do serviço terá de liquidar IVA à taxa em vigor nesse outro Estado membro, tendo que se registar em IVA ou nomear um representante fiscal para tal efeito.

3. Finalmente, chama-se ainda a atenção para a existência de duas isenções, relacionadas com estas prestações de serviços:

- Isenção a favor dos serviços de transporte intracomunitário de bens, serviços acessórios e intermediação em nome e por conta de outrem relativa a qualquer destes serviços, que se verifica nos casos em que, cumulativamente, o

serviço se localiza em Portugal, esteja ligado a um transporte ou expedição de bens de Portugal para outro Estado membro e o cliente seja um sujeito passivo de IVA português;

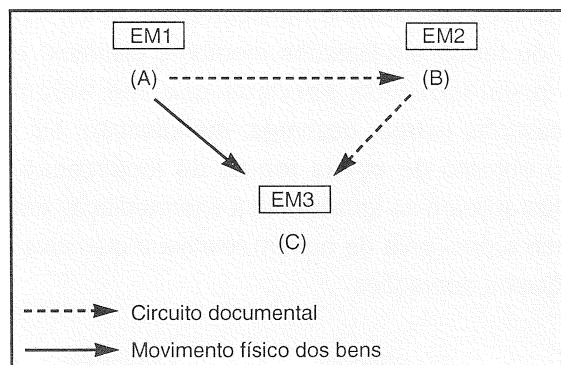
- Isenção a favor do transporte interno (e serviços acessórios) relativo a um transporte intracomunitário de bens, desde que o adquirente seja um sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado registado como tal noutra Estado membro e esteja em condições de beneficiar do disposto no D.L. 408/87, de 31 de Dezembro.⁽¹²⁾

V - O caso particular das operações triangulares

Fala-se de operações triangulares a propósito dos casos de transmissões sucessivas de bens entre operadores económicos distintos (A,B,C), situados em Estados membros diferentes (EM 1, EM2, EM3), quando o circuito documental (o movimento das facturas) não acompanha o percurso físico dos bens.⁽¹³⁾

Tais operações podem ser exemplificadas pelo seguinte esquema:

QUADRO XIV



Ou seja, o sujeito passivo C (no EM3) encomenda bens ao sujeito passivo B do (EM2) que, por sua vez, os encomenda ao sujeito passivo A (no EM1). Os bens, contudo, seguem directamente do EM1 para o EM3, sem passar pelo EM2 ou pela posse efectiva do intermediário B.

(12) Este diploma estabelece o direito ao reembolso do IVA suportado no interior do país por sujeitos passivos não estabelecidos no território nacional, em transposição das 8.ª e 13.ª Directivas do IVA (respectivamente, 79/1072/CEE, de 6 de Dezembro, e 86/560/CE de 17 de Novembro).

(13) Este regime não se aplica às falsas triangulares em que um ou mais dos operadores está localizado num Estado terceiro ou em que existe mais do que um operador num ou vários dos Estados membros intracomunitários, nem às chamadas operações em cadeia em que intervêm mais de três operadores económicos. Questão problemática é a da articulação das operações com o trabalho por encomenda.

Se o bem tivesse sido transportado do EM1 para o EM2 e deste para o EM3, acompanhando o movimento da facturação, nenhuma dúvida haveria: estaríamos perante duas aquisições intracomunitárias de bens, uma localizada no EM2, na sequência da transmissão efectuada por A, outra localizada no EM3, no seguimento da transmissão efectuada por B.

Como resultado do desfasamento entre os dois movimentos, o das mercadorias e o da documentação, e de apenas haver sido efectuada um transporte de bens (de EM1 para EM3), não pode, porém, falar-se de duas AIB, mas de apenas uma, localizada no lugar de chegada dos bens (EM3).

A questão é então a de saber quem efectua essa AIB, tudo dependendo dos contratos realizados entre os operadores e, em particular, de detectar a qual das vendas (de A para B ou de B para C) o transporte diz respeito. Duas situações poderiam em abstracto ser configuradas:

No primeiro caso, A efectua uma transmissão intracomunitária (isenta) para B, (de EM1 para EM3), o qual realiza então uma AIB localizada (e dedutível) no EM3, seguida de uma transmissão interna localizada nesse mesmo Estado.

No segundo, A efectua uma normal transmissão de bens para B, localizada e tributada no EM1. Esta é seguida de uma transmissão intracomunitária (isenta) de B para C e da correspondente AIB (dedutível) por parte de C no EM3.

Em nenhum dos casos se verifica, em virtude da aplicação destes princípios, uma tributação no EM2. No entanto, para que estas soluções fossem possíveis necessário seria que B se registasse no EM3 (no primeiro caso) ou no EM1 (no segundo) e utilizasse os respectivos números de identificação fiscal fornecidos por esse Estado ou que, em alternativa, neles nomeasse um representante fiscal.

De facto, se B utilizar o seu número de identificação fiscal (o do EM2) nas operações realizadas no EM3 ou no EM1, B seria tributado no

EM2 (por força do dispositivo de segurança previsto no n.º 2 do art.º 8.º do RITI). E isto sem prejuízo de ser eventualmente sujeito a imposto no Estado de chegada dos bens (EM3).

Esta solução (inicialmente contida na lei) comportava pois algumas dificuldades burocráticas, consideradas excessivas pelos operadores económicos. Com efeito, significavam para B o cumprimento de formalidades de identificação e registo que, se multiplicadas por todos os Estados onde ele efectuasse operações intracomunitárias, tornaria administrativa e financeiramente custoso o exercício da actividade, contrariando assim o espírito subjacente ao novo regime das transacções intracomunitárias cuja filosofia é facilitar o comércio entre Estados membros e não criar-lhes obstáculos suplementares.

Para evitar estas dificuldades, a Directiva 92/111/CEE introduziu algumas medidas de simplificação à 6.ª Directiva, transpostas para o direito interno pelo Decreto-Lei 82/94, de 14 de Março.⁽¹⁴⁾ O cerne do novo regime consiste na designação do adquirente dos bens no final da operação triangular (C no EM3) como devedor do imposto, obviando-se deste modo a novas formalidades de registo e identificação por parte de B. Mantém-se contudo a possibilidade de aplicação do referido dispositivo de segurança que funciona no caso de não haver aquela designação. Deste modo, e no caso (porventura mais frequente) de Portugal ser o Estado de chegada dos bens (EM3), a situação será a seguinte:

- Quando funcione o dispositivo de segurança, a transmissão de A para B é assimilada a uma transmissão intracomunitária, efectuando B uma AIB no EM2, caso B tenha fornecido o seu número de identificação fiscal no EM2. Nesta hipótese, a transmissão de B para C será igualmente assimilada a intracomunitária, devendo C ser tributado, como tal, no EM3. Tudo se passaria, na prática, como se não houvesse qualquer simplificação devida à existência de operações triangulares.

(14) Cf. os n.ºs 2 e 3 do art. 8.º do RITI e os art.ºs 28.º-B, ponto A, n.º 2 e 28.º-A, n.º 5, alínea b) da 6.ª Directiva.

- B pode, porém, impedir a tributação no EM2 (isto é, a aplicação do dispositivo de segurança), designando, na factura, C como devedor do imposto. Neste caso, tal designação funciona como uma espécie de condição resolutive da AIB no EM2. À transmissão de A para B não corresponde uma verdadeira AIB no EM2, mas uma aquisição não tributada, ocorrida no EM3. Esta operação é, porém, assimilada a uma AIB, mas apenas para efeitos declarativos (B não menciona tal operação na sua declaração, mas apenas, por razões de controlo, no anexo recapitulativo que entrega no EM2).

A designação de C como devedor substitui a identificação e registo de B no EM3 (ou a nomeação de um representante fiscal).

Para efeitos fiscais, B adquire no EM3 o bem que lhe foi transmitido por A, mas tal aquisição não é sujeita a tributação⁽¹⁵⁾. Ao revender o bem a C, designando este como devedor na factura, B realiza uma transmissão interna (no EM3), com a especificidade de fazer recair o encargo sobre o adquirente C. Ponto é que C seja um sujeito passivo dos indicados no n.º 1 do artigo 2.º do RITI, que não beneficie do regime derogatório do artigo 5.º do mesmo diploma e que da factura constem os números de identificação de B (do EM2) e de C (do EM3).

Cumpridas estas condições, C deve liquidar o imposto (e deduzi-lo nos termos gerais), indicando na declaração periódica o valor da aquisição. No entanto, deve fazê-lo como se, para efeitos declarativos, de AIB se tratasse: tudo se passa, pois, como se estivessemos perante uma AIB de C para efeitos de controlo (o registo contabilístico destas operações é efectuado autonomamente) e como uma transmissão interna de B para C (com inversão do encargo) para efeitos de tributação.

VI - As operações com fronteiras fiscais: importações/exportações

A partir do Decreto-Lei n.º 290/92, o regime das importações, para efeitos de IVA, passou a ficar circunscrito às entradas em território português

de bens originários ou procedentes de territórios de Estados não pertencentes à Comunidade ou de territórios de Estados membros excluídos do território da Comunidade por força do artigo 227.º do Tratado de Roma ou do Tratado de Adesão e que não se encontrem em livre prática, isto é, que não tenham sido objecto de desembaraço aduaneiro com pagamento dos respectivos direitos, quando devidos.⁽¹⁶⁾

Há, porém, que ter em consideração algumas especificidades:

- primeiro, considera-se igualmente como importação a entrada de bens provenientes de certos territórios de Estados membros excluídos do território fiscal da CE, quer integrem o respectivo território aduaneiro (caso das ilhas Canárias, dos departamentos ultramarinos da República Francesa-Guadalupe, Martinica, Reunião, Guiana, do Monte Atos, e das ilhas Anglo-Normandas), quer não (Helgoland, Büsingen, Ceuta e Melilha, Livigno, Campione d'Itália e águas nacionais do lago de Lugano);
- não serão, contudo, consideradas importações as entradas em Portugal de mercadorias provenientes do Principado do Mónaco ou da ilha de Man, os quais integram o território aduaneiro da Comunidade: as operações efectuadas a partir deles são equiparadas, para efeitos de IVA, às efectuadas a partir de França e do Reino Unido, Estados membros com quem mantêm relações internacionais especiais;
- a importação coincidirá em regra com a entrada em consumo (e esta com a entrada em livre prática): donde os bens colocados, desde a sua entrada em Portugal, em regimes aduaneiros suspensivos (depósito temporário, zona franca, entreposto franco, entreposto aduaneiro, aperfeiçoamento activo) ou sob os regimes de importação temporária com isenção total de direitos, de trânsito externo ou sob o procedimento de trânsito comunitário interno, apenas são tributados pela importação, aquando da sua introdução no consumo.

Os bens importados estão sujeitos ao pagamento de IVA a liquidar pela Alfândega, à taxa em vigor para bens idênticos no regime interno.

(15) Cf. art. 15, n.º 2 do RITI.

(16) Cf. art.ºs 1.º, n.º 2, 4.º e 5.º do CIVA e art.ºs 3.º e 7.º da 6.ª Directiva.

Às isenções das importações previstas no artigo 13.º do CIVA acresce a isenção das importações de bens efectuadas por um sujeito passivo, agindo como tal, quando esses bens tenham como destino um outro Estado membro e a respectiva transmissão, efectuada pelo importador, seja uma transmissão isenta. Para que esta isenção se aplique é necessário que o importador comprove que os bens se destinam a um adquirente noutra Estado membro e que os subsequentes expedição ou transporte se efectuem no prazo máximo de 30 dias após a importação.

Este procedimento final visa substituir o anterior procedimento aduaneiro de trânsito interno (com uso do documento T2).

Quanto às exportações, mantém-se o regime anterior (isenção à "taxa zero"), alterando-se apenas o respectivo âmbito em virtude da redefinição do espaço fiscal comunitário. A partir de 1 de Janeiro de 1993 apenas se consideram como exportações as saídas de bens do território nacional em direcção a países terceiros ou territórios a ele equiparados, os mesmos em relação aos quais se aplica o regime de IVA nas importações.

VII. Conclusão

Efectuar um balanço do funcionamento do regime transitório não é questão pacífica. Com efeito, ele será provavelmente bem distinto se realizado na perspectiva dos grandes ou pequenos e médios operadores económicos, na dos Estados membros exportadores ou importadores líquidos ou ainda na das instituições comunitárias.

Como quer que seja, as primeiras avaliações oficiais da Comissão e algumas apreciações de

meios empresariais mais intensamente envolvidos no tráfego intracomunitário são, no essencial, positivas. A tal ponto que se pode pôr em dúvida a viabilidade da passagem, pelo menos num futuro próximo, para regime definitivo.

Com efeito, e embora juridicamente exista a obrigação de a Comissão apresentar, até 31 de Dezembro de 1994, propostas sob o regime definitivo⁽¹⁷⁾, tudo indica que tal não irá acontecer.

De momento, a palavra de ordem parece ser simplificar e aperfeiçoar o sistema instituído. Nesse sentido, o comité do IVA incentivou os Estados membros a introduzirem medidas de simplificação no tratamento de certas operações de trabalho por encomenda não bilaterais; o Conselho, por meio de decisões, autorizou certas medidas derogatórias relativas ao regime de trabalho por encomenda e ao chamado transporte de aproximação⁽¹⁸⁾, a Directiva 94/5/CE, de 14 de Fevereiro, aprovou um conjunto de disposições transitórias aplicáveis aos bens em segunda mão, aos objectos de arte e de colecção e às antiguidades; uma segunda proposta de directiva de simplificação relativa às operações em cadeia e ao trabalho por encomenda está actualmente em discussão no Conselho, o mesmo sucedendo com uma proposta sobre o sistema de IVA aplicável ao transporte de passageiros rodoviários (autocarros, táxis) e em águas interiores; enfim, medidas de transcrição e de derrogação decorrentes das negociações com os novos Estados aderentes são aguardadas a breve prazo...

O regime definitivo com adopção do princípio da origem parece cada vez mais distante. E o regime transitório, com simplificações cada vez mais complexas e de difícil consensualidade, parece ser quiçá definitivamente o nosso destino...

(17) Cf. art. 28.º-M da 6.ª Directiva.

(18) Ver Decisão n.º 93/562/CEE, de 25 de Outubro de 1993 e as alíneas x) e z) do art. 14.º do CIVA.

Referências

(para maiores desenvolvimentos):

ALEXANDRE, Mário Alberto

- "A abolição das fronteiras fiscais e a tributação em IVA das prestações de serviços sobre bens móveis corpóreos", in *Fiscália*, n.º 7, 1994.
- "O regime do IVA nas transacções intracomunitárias de bens" in CEF, *A internacionalização da economia e a fiscalidade*, Ministério das Finanças, Lisboa 1993.

BASTO, José Xavier de

- "1993 e a abolição das fronteiras fiscais", in Associação dos Administradores Tributários Portugueses, *A Fiscalidade no Espaço Comunitário de 1993*, Rei dos Livros, Lisboa, 1993.
- *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Cadernos Ciência e Técnica Fiscal (164), CEF, DGCI, 1991.

CORREIA, Arlindo N. M.

- "Situação actual da harmonização fiscal na CEE no domínio dos impostos indirectos", in *Jornal Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 341, Fev. 1994.
- "Tratamento em IVA das operações de trabalho a feito não bilaterais", *Boletim Informativo da APECA*, N.º 41, Nov., 1993.

FERREIRA, Rogério Fernandes

- «(Reflexão breve sobre) o evoluir da fiscalidade - a harmonização da CE» in *Estudos de Gestão*, vol. I, n.º 1, ISEG, 1993.

LEMOS, Maria Teresa

- "Mercado interno: alterações na aplicação do IVA a algumas prestações de serviços", in *Fisco*, n.º 50, Jan., 1993

OLIVEIRA, Maria Odete

- "O regime do imposto sobre o valor acrescentado nas transacções intracomunitárias a partir de Janeiro de 1993", in *Jornal Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 328, Jan., 1993.

PINTO, Miguel Silva

- "As novas regras de localização de serviços no Código do IVA (casos práticos)", in *Fisco*, n.º 50, Jan. 1993.

REIS, António Nunes dos

- "O imposto sobre o valor acrescentado em 1993. Alterações decorrentes da criação do mercado interno", in *Fisco*, n.º 48/49, Nov/Dez, 1992.

SANTOS, António Carlos dos, PINTO, Miguel Silva

- "Legislação do IVA Anotada — Comentários ao Regime das Operações Intracomunitárias", Almedina, Coimbra, 1994.

SANTOS, António Carlos dos

- "Integração europeia e abolição das fronteiras fiscais: do princípio do destino ao princípio da origem?", in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 372, Lisboa, Dez. 1993.
- "IVA e mercado interno: as aquisições intracomunitárias de bens", in *Fisco*, n.º 42, Maio, 1992

SILVA, Jorge M. Teixeira da

- "Obrigações dos contribuintes face ao Código do IVA e ao Regulamento do IVA nas transacções intracomunitárias", in *Boletim Informativo da APECA*, n.º 37, Fev. 1993.