

**FISCAL**

Alterações recentes em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado

E-commerce: Novo paradigma do IVA

A Lei n.º 47/2020 foi publicada no passado dia 24 de agosto e transpõe os artigos 2.º e 3.º da Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, e a Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho, de 21 de novembro de 2019, modificando o funcionamento do regime do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) no comércio eletrónico intracomunitário e internacional. Este diploma entra em vigor em 1 de janeiro de 2021.

As citadas Diretivas têm como objetivo a modernização do IVA aplicável ao comércio eletrónico, visando assim, essencialmente, assegurar a neutralidade do regime e o bom funcionamento do mercado interno, bem como garantir a eficácia da tributação da economia digital, primando pela coerência da aplicação do princípio da tributação do IVA no destino.

Tais objetivos afiguram-se cada vez mais importantes quando se assiste a um *boom* de vendas à distância de bens a consumidores finais fornecidos por operadores estabelecidos em outros Estados-Membros e por operadores de países terceiros, e numa realidade em que, até agora, não se verificava uma efetiva tributação no Estado-Membro onde o consumo teve lugar.

Para além destes objetivos específicos, também se procurou apresentar mecanismos de simplificação e de desburocratização do cumprimento de obrigações de IVA resultantes destas operações, embora o grau de simplificação tenha variado conforme o tipo de implementação efetuada por cada Estado membro.

Novas regras relativas ao comércio eletrónico

No que concerne à localização de operações das prestações de serviços de vendas à distância intracomunitárias e de vendas à distância de bens importados, destaca-se a passagem para a tributação no Estado-Membro de destino dos bens.

"Tais objetivos afiguram-se cada vez mais importantes quando se assiste a um boom de vendas à distância de bens a consumidores finais fornecidos por operadores estabelecidos em outros Estados-Membros e por operadores de países terceiros."

Com o propósito de simplificar o *modus operandi* em matéria de IVA de operadores que marginalmente efetuem vendas intracomunitárias de bens, também se consagra que o prestador ou transmitente de serviços de telecomunicações, radiodifusão, televisão, serviços por via eletrónica e vendas à distância intracomunitárias de bens, que se encontre estabelecido num só Estado-Membro, fica sujeito a tributação nesse mesmo Estado-Membro, ou na sua falta, no Estado-Membro a partir do qual os serviços são prestados ou os bens são expedidos, se:

- o o serviço for prestado a um consumidor final, e
- o o montante dos serviços referidos juntamente com as vendas transfronteiriças não for superior a EUR 10,000, no ano civil em curso ou no ano civil anterior.

De destacar que estes prestadores ou transmitentes podem sempre optar por localizar as suas operações no Estado-Membro de destino dos bens, ficando vinculados a essa opção por um período mínimo de dois anos civis.

"As interfaces eletrónicas terão de manter registos das operações efetuadas por seu intermédio por um prazo de dez anos e disponibilizar os mesmos à Autoridade Tributária e Aduaneira ("AT") quando solicitados."

Quando as transações sejam realizadas mediante utilização de uma interface eletrónica, entendendo-se como tal um mercado, plataforma, portal ou meio similar, entre um fornecedor de um país terceiro ou estabelecido num Estado-Membro e um consumidor final, considera-se que quem facilita a utilização da interface será quem transmite e adquire pessoalmente os bens. Nestes casos, o IVA é devido e exigível na data em que o pagamento tenha sido aceite pelo consumidor final.

As interfaces eletrónicas terão de manter registos das operações efetuadas por seu intermédio por um prazo de dez anos e disponibilizar os mesmos à Autoridade Tributária e Aduaneira ("AT") quando solicitados, ainda que possam não ser considerados sujeitos passivos da transmissão de bens ou prestação de serviços em questão.

Caso as interfaces não disponibilizem estes registos, serão solidariamente responsáveis pelo pagamento de IVA juntamente com o respetivo transmitente e o prestador do serviço. No entanto, a interface eletrónica não será responsável por quaisquer liquidações adicionais de IVA se as mesmas resultarem de informações erróneas prestadas pelos fornecedores dos bens. Nestas situações, o próprio fornecedor será o devedor do imposto.

Alteração da isenção aplicável a importações de determinados bens

A Lei n.º 47/2020, prevê uma alteração ao Decreto-Lei n.º 31/89, de 25 de janeiro, que isentava de IVA as importações de certos bens, nomeadamente bens pessoais pertencentes a particulares provenientes de países terceiros, remessas de valor insignificante, bens de investimento e outros bens de equipamento importados por ocasião de uma transferência de atividades e mercadorias importadas para realização de objetivos de caráter geral.

Esta alteração, que surge com o propósito de eliminar a dupla tributação, isenta a importação de bens quando o IVA for declarado ao abrigo do regime especial aplicável às vendas à distância de bens importados, mediante certos requisitos de ordem formal.

"Esta simplificação burocrática e administrativa desobriga os vendedores a terem de efetuar um registo para efeitos de IVA em cada país em que efetuassem vendas de bens ou prestassem serviços."

Aprovação de regimes especiais nas operações transfronteiriças

Os regimes especiais criados são aplicáveis aos sujeitos passivos que: (i) prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, (ii) efetuem vendas à distância e (iii) efetuem determinadas transmissões internas de bens.

Estes regimes seguem o objetivo de simplificação já mencionado e viabilizam o cumprimento das obrigações referentes ao IVA num único ponto de contacto na União Europeia. Estes regimes configuram, assim, uma extensão ao já existente regime de balcão único do IVA, possibilitando que os sujeitos passivos possam registar-se, entregar declarações e efetuar o pagamento devido num só país.

Para conseguirem usufruir destes regimes, os sujeitos passivos necessitam de efetuar um registo junto da AT. Uma vez registados e preenchendo os requisitos, os sujeitos passivos apenas poderão efetuar o direito à dedução e ao reembolso em Portugal se não estiverem registados para efeitos de IVA no Estado-Membro onde se considera efetuada a prestação de serviços.

A aprovação destes regimes especiais revoga o anterior regime especial do IVA para sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de consumo ou não estabelecidos na União Europeia que prestassem serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas na União Europeia.

Regime I – Aplicável às vendas à distância intracomunitária de bens, às transmissões de bens num Estado-Membro efetuadas por interfaces eletrónicas e aos serviços prestados por sujeitos passivos estabelecidos na União Europeia, mas não no Estado-Membro de consumo

Este regime permite que vendedores ou prestadores de serviços que utilizem interfaces eletrónicas usufruam do “balcão único do IVA”, um portal já existente, que se aplica agora admitindo a possibilidade dos mesmos se registarem apenas em Portugal.

Esta simplificação burocrática e administrativa desobriga os vendedores a terem de efetuar um registo para efeitos de IVA em cada país em que efetuassem vendas de bens ou prestassem serviços.

Regime II – Aplicável a serviços prestados por sujeitos passivos não estabelecidos na União Europeia

Este regime passa a prever o cumprimento de todas as obrigações decorrentes da prestação de serviços por vendas à distância efetuadas a partir de países terceiros mediante registo em Portugal.

Para estes efeitos, a AT emitirá um número de identificação para efeitos do IVA aos mesmos. O sujeito passivo estabelecido em país terceiro, deve declarar que quer usufruir deste regime especial, devendo, para este propósito, meramente indicar certos elementos de identificação.

Regime III – Aplicável às vendas à distância de bens importados

O regime aplica-se às vendas de bens importados que seja inferior a € 150 e a sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou domicílio em Portugal, num Estado-Membro ou em país terceiro. Nestes casos, o IVA torna-se exigível no momento em que o pagamento é aceite.

Garantias dos sujeitos passivos

O sujeito passivo pode apresentar recurso hierárquico caso lhe seja recusada ou excluída a possibilidade de aceder a estes regimes especiais de IVA, sendo todas as notificações que lhe sejam dirigidas efetuadas por via eletrónica.

Possíveis questões futuras

A extensão do balcão único permitirá, de facto, a simplificação do cumprimento das obrigações referentes ao IVA pelos sujeitos passivos, mas poderá representar uma maior carga de informação a ser processada pela AT, para a qual se terá de assegurar a construção de um sistema eficaz e de fácil perceção.

"A extensão do balcão único permitirá, de facto, a simplificação do cumprimento das obrigações referentes ao IVA pelos sujeitos passivos."

Lei n.º 49/2020, de 24 de agosto: IVA – Harmonização e simplificação das regras aplicáveis às operações intracomunitárias de bens

A Lei n.º 49/2020, de 24 de agosto, transpôs as Diretivas da União Europeia 2018/1910 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018, e 2019/475 do Conselho, de 18 de fevereiro de 2019, tendo, consequentemente, alterado o Código do IVA, o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias ("RITI") e o Código dos Impostos Especiais de Consumo ("IEC").

As medidas implementadas por esta Lei constituem soluções de curto prazo (i.e., *quick fixes*) que pretendem resolver desafios colocados pelo atual sistema do IVA, concebido para ser transitório, relativamente às trocas comerciais intracomunitárias entre sujeitos passivos de IVA referentes:

- às transmissões intracomunitárias de bens em cadeia;
- às vendas intracomunitárias de bens à consignação;
- à alteração aos requisitos necessários para efeitos da aplicação da isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias de bens.

Transmissões intracomunitárias de bens em cadeia

As alterações introduzidas por esta Lei, relativamente à circulação intracomunitária de bens em cadeia, visam, essencialmente, uniformizar o respetivo tratamento fiscal, eliminando potenciais casos de não aplicação de isenção ou de aplicação de isenção de IVA a mais do que uma operação.

As transmissões em cadeia dizem respeito a entregas sucessivas de bens entre três ou mais sujeitos passivos de IVA que são objeto de um único transporte intracomunitário a partir de um Estado-Membro para outro Estado-Membro, diretamente do primeiro fornecedor para o último destinatário.

Nestes termos, por princípio, a expedição ou o transporte dos bens são imputados à entrega efetuada ao sujeito passivo intermédio, devendo a isenção de IVA prevista para as transmissões intracomunitárias ser aplicada à transmissão entre o primeiro fornecedor e o intermédio.

Esta regra comporta uma exceção, podendo a expedição ou o transporte ser imputados à entrega de bens efetuada pelo sujeito passivo intermédio, desde que este comunique ao fornecedor o respetivo número de identificação para efeitos de IVA, emitido pelo Estado-Membro onde os bens são expedidos ou transportados. Nesta situação, é a esta operação que é aplicada a isenção de IVA.

Para efeitos da aplicação da Lei, o “sujeito passivo intermédio” é definido como um sujeito passivo que não seja o primeiro fornecedor na operação em cadeia e que proceda à expedição ou transporte dos bens por si ou por sua conta.

"A extensão do balcão único permitirá, de facto, a simplificação do cumprimento das obrigações referentes ao IVA pelos sujeitos passivos."

Vendas intracomunitárias de bens à consignação

A presente Lei pretende proporcionar uma solução prática no que concerne às vendas de bens à consignação entre sujeitos passivos de IVA situados em Estados-Membros distintos, deixando de ser obrigatório ao sujeito passivo consignante registar-se para efeitos de IVA no Estado-Membro de chegada dos bens.

À luz do quadro legislativo anterior a esta Lei, a venda de bens à consignação intracomunitária configurava, sucessivamente, (a) uma transmissão intracomunitária de bens efetuada pelo sujeito passivo consignante no Estado-Membro de origem dos bens; (b) uma aquisição intracomunitária de bens pelo mesmo sujeito passivo no Estado-Membro de chegada dos bens; e (c) no momento em que os bens eram vendidos pelo consignatário ou colocados à disposição deste, uma transmissão interna de bens entre os sujeitos passivos de IVA (i.e., consignante e consignatário).

Como consequência, e apesar de à luz da redação anterior do RITI as operações descritas em (a) e (b) serem isentas de imposto, o sujeito passivo consignante estava obrigado a registar-se para efeitos de IVA no Estado-Membro de chegada dos bens e a cumprir todas as obrigações acessórias, nomeadamente, de natureza declarativa, como os demais sujeitos passivos com residência ou estabelecimento estável nesse Estado.

Esta Lei introduziu na redação do RITI um regime próprio para as vendas à consignação intracomunitárias, aplicável quando as seguintes condições se verificarem:

- Os bens sejam expedidos ou transportados para outro Estado-Membro tendo em vista a sua posterior transmissão, no prazo máximo de um ano, a outro sujeito passivo que se tenha comprometido a adquirir a propriedade desses bens nos termos de um acordo existente entre ambos os sujeitos passivos;
- O sujeito passivo que procede à expedição ou transporte não disponha de sede nem estabelecimento estável no Estado-Membro de chegada dos bens;
- O sujeito passivo destinatário da transmissão de bens esteja registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado no Estado-Membro de chegada dos bens e a sua identidade e respetivo número de identificação sejam conhecidos do sujeito passivo consignante, no momento em que se inicia a expedição ou transporte;
- O sujeito passivo consignante proceda ao registo contabilístico dessa transferência e inclua os respetivos dados na declaração recapitulativa.

Deste modo, ao abrigo deste novo regime, por regra, e salvo certas exceções elencadas na Lei (e.g. os bens serem expedidos ou transportados para fora da União Europeia; ocorra a destruição, perda, furto ou roubo dos bens; deixe de se verificar alguma das condições acima elencadas) passa apenas a existir, para efeitos de IVA, nas vendas de bens à consignação, sucessivamente, uma transmissão intracomunitária de bens e uma aquisição intracomunitária de bens entre consignante e consignatário, estando aquele dispensado de estar registado para efeitos de IVA no Estado-Membro de chegada dos bens.

Alteração aos requisitos necessários para efeitos da aplicação da isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias de bens

Em virtude da entrada em vigor da Lei em análise, a comunicação pelo sujeito passivo adquirente ao sujeito passivo transmitente do número de identificação para efeitos de IVA atribuído por um Estado-Membro diferente daquele em que ocorre a expedição ou o transporte dos bens passa a ser um requisito substantivo para efeitos da aplicação da isenção.

Assim, cabe ao sujeito passivo transmitente assegurar a validação do número de identificação para efeitos de IVA comunicado pelo sujeito passivo adquirente, com recurso à plataforma VIES, sob pena de a isenção de IVA não ser aplicável.

"Cabe ao sujeito passivo transmitente assegurar a validação do número de identificação para efeitos de IVA comunicado pelo sujeito passivo adquirente, com recurso à plataforma VIES, sob pena de a isenção de IVA não ser aplicável."

Prevê-se, também, como nova condição para a aplicação da isenção, a submissão da declaração recapitulativa das transmissões intracomunitárias de bens isentas por parte do transmitente dos bens com destino a outro Estado-Membro, salvo se o sujeito passivo corrigir a declaração, em casos devidamente justificados.

"As alterações introduzidas por esta Lei refletem, também, a inclusão do Município italiano de Campione d'Italia e das águas italianas do lago de Lugano no território aduaneiro da União Europeia."

Inclusão do Município italiano de Campione d'Italia e das águas italianas do lago de Lugano no território aduaneiro da União Europeia e no âmbito de aplicação territorial do Código dos IEC.

Por fim, as alterações introduzidas por esta Lei refletem, também, a inclusão do Município italiano de Campione d'Italia e das águas italianas do lago de Lugano no território aduaneiro da União Europeia, visto que as razões históricas que justificavam a exclusão desses territórios, nomeadamente o seu isolamento e as desvantagens económicas, já não se verificam. Por estas mesmas razões, estes territórios passaram a ser incluídos no âmbito de aplicação territorial do Código dos IEC.

No entanto, estes territórios continuam a estar excluídos do âmbito de aplicação territorial do Código do IVA, visto que tal é essencial para assegurar condições de concorrência equitativas entre os operadores económicos estabelecidos na Suíça e nesses territórios, sendo agora considerados como "territórios terceiros", em vez de "países terceiros".

Entrada em vigor

As alterações introduzidas por esta Lei produzem efeitos desde 1 de janeiro de 2020, podendo os sujeitos passivos de IVA cumprir as obrigações de imposto que decorrem dessas alterações, nomeadamente a entrega ou substituição de declaração recapitulativa, até 31 de dezembro de 2020. ■