

## A TRIBUTAÇÃO DAS ACTIVIDADES TURÍSTICAS EM SEDE DE IVA

### APPLICATION OF VAT ON TOURISM ACTIVITIES

**José de Campos Amorim**

PhD em Direito, Professor Coordenador do ISCAP

[j.camposamorim@gmail.com](mailto:j.camposamorim@gmail.com)

#### RESUMO

A actividade turística está hoje sujeita a um conjunto de regras que regulam e condicionam este sector de actividade. Os fornecedores e utilizadores de produtos e serviços turísticos estão sujeitos a diferentes taxas de IVA nas operações de transmissão de bens e prestação de serviços. O IVA acaba por influenciar o utilizador de produtos e serviços turísticos nas escolhas dos diversos bens e serviços, o que pode constituir um desincentivo no desenvolvimento das actividades turísticas em benefício dos agentes económicos de outros Estados membros da União Europeia.

Além disso, muito das regras estabelecidas no Código do IVA são demasiado complexas, devido às várias especificidades e excepções, e não facilitam a aplicação do IVA. A União Europeia tem vindo, contudo, a condicionar a margem de manobra dos Estados membros, obrigando-os a actuar dentro dos limites da legislação comunitária e a não adoptar taxas de IVA contrárias às da Directiva 2006/112/CE. Vários Estados membros adoptaram taxas reduzidas e taxas normais de tributação, apenas alguns aplicam taxas super reduzidas. Portugal é um dos países com taxas diferentes consoante os bens e serviços turísticos.

#### PALAVRAS-CHAVE

IVA, Taxas, Sujeito Passivo, Produtos e Serviços Turísticos, Legislação Comunitária, União Europeia.

#### ABSTRACT

The tourism industry is now subject to a set of rules that regulate and constrain this sector. Suppliers and users of tourism products and services are subject to different VAT rates in the operations of transfer of goods and services. VAT ultimately influences the user of products and tourism services in the choices of various goods and services, which may constitute a disincentive for the development of tourist activities on behalf of economic agents from other member states of the European Union.

In addition, many of the rules set out in the VAT code are too complex due to several particularities and exceptions, and do not facilitate the application of VAT. The European Union has, however, constrained the discretion of member states, forcing them to act within the rules of EU law and not to adopt rates contrary to the VAT Directive 2006/112/EC. Several Member States have adopted standard rates and reduced rates of taxation, only a few apply super-reduced rates. Portugal is a country with different rates depending on the goods and tourist services.

#### KEYWORDS

VAT, Taxes, Taxpayer, Tourism Products and Services, Legislation, European Union.

## 1. INTRODUÇÃO

O turismo representa actualmente cerca de 11 % do PIB e emprega mais de 500.000 pessoas, tendo sido ao longo destes últimos anos um dos sectores de actividade mais dinâmicos da economia portuguesa. Contribuem para o efeito os vários produtos e serviços turísticos locais, regionais e internacionais, os incentivos fiscais ao desenvolvimento das actividades turísticas, a dinamização do turismo rural, a instalação de equipamentos diversos e a dinamização de actividades e serviços de expressão cultural, animação turística, entretenimento e lazer.

Os fornecedores de produtos e serviços turísticos - agências de viagens e turismo, empresas ou entidades exploradoras de empreendimentos turísticos, empresas de aluguer de veículos de passageiros sem condutor, empresas de animação turística, empresas organizadoras de eventos, congressos e conferências, estabelecimentos de restauração e bebidas, empresas de transporte aéreo, rodoviário, ferroviário e marítimo de passageiros e outras entidades – beneficiam para tal de um conjunto de direitos, tais como o acesso a programas de apoio ao desenvolvimento de produtos e serviços turísticos e o financiamento de equipamentos turísticos, mas estão também sujeitos a uma série de deveres, como o de cumprir a legislação específica aplicável, de assegurar a existência de sistemas de seguro ou de assistência apropriados, de adoptar as melhores práticas de gestão empresarial e de qualidade de serviço e de adoptar práticas comerciais leais e transparentes não lesivas dos direitos e interesses legítimos dos consumidores de produtos turísticos.

Os utilizadores dos produtos e serviços turísticos também gozam de direitos e obrigações, como o direito de obter informação completa sobre todas as condições que lhe oferecem os fornecedores de produtos e serviços turísticos e o de gozar dos produtos e serviços turísticos em boas condições de manutenção, conservação, higiene e limpeza. Em termos de deveres, compete ao utilizador de produtos e serviços turísticos cumprir, nomeadamente, a lei e os regulamentos em vigor e fruir dos serviços, produtos e recursos turísticos com respeito pelo ambiente e tradições nacionais.

Toda esta actividade turística está hoje sujeita a um conjunto de regras que enquadram e condicionam o seu desenvolvimento. É o caso, por exemplo, do Decreto-Lei n.º 191/2009, de 17 de Agosto, que define os direitos e deveres dos fornecedores e utilizadores de produtos e serviços turísticos, do Regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos (Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março) e do Regime jurídico da instalação e do funcionamento dos estabelecimentos de restauração e de bebidas (Decreto-Lei n.º 234/2007, de 19 de Junho).

Nos vários sectores de actividade turística, os fornecedores e utilizadores de produtos e serviços turísticos podem estar sujeitos ao regime de tributação em sede de IVA. O IVA incide, em regra, sobre todas as operações turísticas: transmissões de bens, prestações de serviços, importações e aquisições intracomunitárias de bens (art. 1.º, n.º 1 do Código). O IVA não pretende influenciar o utilizador de produtos e serviços turísticos nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores, só que acaba por não ser totalmente neutro porque são sempre concedidas algumas isenções e existem “diferenciações na taxa aplicável às diferentes transacções de bens e prestações de serviços”( Xavier de Basto (1991), pp. 29 e 30). Verificam-se essas diferenciações nas prestações de serviços de alimentação e bebidas em que a taxa de tributação é de 13%, nos termos do artigo 18.º, n.º 1, al. b) do Código do IVA, no transporte de passageiro, na locação de áreas reservadas em parques de campismo e no alojamento em estabelecimento hoteleiro, em que a taxa é de 6%, segundo o artigo 18.º, n.º 1, al. a) do Código do IVA, e nas obras realizadas nos empreendimentos turísticos, em que a taxa é de 23%, de acordo com o artigo 18.º, n.º 1, al. c) do Código do IVA.

Coloca-se aqui a questão da elevada tributação pelo IVA nalgumas prestações de serviços quando comparada com outros Estados membros da União Europeia (Medina Carreira, 1999). Estas taxas

elevadas de imposto sobre o consumo tendem a desincentivar o desenvolvimento das actividades turísticas e a beneficiar os agentes económicos de outros Estados membros.

Serão, neste trabalho, analisadas as disposições do Código do IVA (CIVA) aplicáveis às transmissões de bens e prestações de serviços nos vários sectores de actividade turística, tendo por referência alguns exemplos concretos realizáveis a nível nacional e internacional.

## 2. CARACTERÍSTICAS DO IVA

O IVA é um imposto geral sobre o consumo, de base comunitária, plurifásico, tendencialmente neutro e baseado no princípio da tributação no país de destino.

Como imposto geral sobre o consumo, o IVA incide, em regra, em todas as fases do circuito económico e sobre todas as transacções económicas, tributando, praticamente, todo o tipo de acto de consumo, contrariamente aos impostos especiais sobre o consumo que tributam apenas determinado tipo de consumo, e incide sobre factos tributários de carácter instantâneo, reportando-se a cada um dos actos concretos praticados, independentemente de o sujeito passivo exercer continuamente ou ocasionalmente a respectiva actividade<sup>1</sup>.

As operações tributáveis são as transmissões de bens, as prestações de serviços, as importações e as aquisições intracomunitárias de bens (art. 1.º, n.º 1 do CIVA). O conceito de operações tributáveis encontram-se definidos pela positiva no CIVA, com excepção do conceito de prestação de serviços que se encontra delimitado pela negativa no artigo 4.º, n.º 1, do CIVA, que dispõe que “[s]ão consideradas como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens”.

O IVA é também um imposto de base comunitária, regulado por diversas directivas comunitárias, entre as quais assume especial relevância a “Sexta Directiva” (n.º 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977), que procedeu à uniformização da base tributável do imposto em todos os Estados membros da União Europeia, alterada pela “Directiva IVA” n.º 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006, que prevê uma taxa normal mínima de 15% e máxima de 25%, mas que entretanto foi alterada pela Directiva 2009/47/CE, de 5 de Maio de 2009, sobre as taxas reduzidas. O legislador comunitário acaba por condicionar a margem de manobra do legislador nacional, obrigando os Estados a não adoptar taxas contrárias às previstas no anexo III da Directiva 2006/112/CE, admitindo, por exemplo, a aplicação de uma ou duas taxas reduzidas de IVA aos bens e serviços da lista constante do anexo III da Directiva de 2006 de valor superior a 5%.

Mas, por outro lado, são admitidas as excepções nacionais anteriores à entrada em vigor da Directiva de 2006, que dizem respeito:

- Às taxas “parking” aplicáveis às transmissões de bens e serviços tributados a uma taxa reduzida antes de 1 de Janeiro de 1991 mas que não constam do anexo III;
- Às taxas super reduzidas aplicáveis às transmissões de bens e serviços tributados a uma taxa inferior a 5% antes de 1 de Janeiro de 1991;
- Às várias derrogações resultantes das particulares geográficas dos Estados membros.

<sup>1</sup> Supremo Tribunal Administrativo, acórdão de 20 de Março de 2002, Processo 026806, 2.ª Secção.

Importa acrescentar que a Directiva de 5 de Maio de 2009 admite a utilização facultativa de taxas reduzidas de IVA em certas actividades de mão de obra de serviços locais, incluindo os serviços de restauração, relativamente aos quais não existe risco de concorrência desleal entre os prestadores de serviços dos diferentes Estados membros. O anexo III estabeleceu 18 categorias de bens e prestações de serviços susceptíveis de estarem sujeitos a uma taxa reduzida. Também, o art.º 100.º da Directiva de 2006 determina que o domínio de aplicação da taxa reduzida de IVA deve ser revista de dois em dois anos, mas a Comissão Europeia não parece muito favorável à alteração do anexo III da Directiva, preferindo, mais facilmente, derrogações pontuais de natureza sectorial, do que alterações ao anexo III. O que importa é a modificação da lista dos bens e prestações de serviços não ponha em causa a livre concorrência e o funcionamento do mercado interno<sup>2</sup>.

Como imposto plurifásico, o IVA tributa todas as fases da cadeia de produção e comercialização dos bens e serviços, desde o produtor ao retalhista. O IVA aplica-se proporcionalmente ao preço dos bens e serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção, distribuição ou comércio a retalho<sup>3</sup>. É um imposto que opera através do método substractivo indirecto, isto é, o sujeito passivo liquida e deduz o imposto em cada uma das fases do circuito económico. Este método não se aplica aos “consumidores finais” que não têm direito à dedução do IVA suportado.

Através da técnica do método substractivo indirecto, tributa-se apenas o valor acrescentado em cada uma das fases do circuito económico, repartindo a carga fiscal por todos os sujeitos passivos, provocando um efeito de anestesia fiscal<sup>4</sup>. Este método obriga, também, a colaboração de todos os sujeitos passivos, na medida em que só podem deduzir o IVA na base de uma factura ou documento equivalente passado na forma prevista no artigo 36.º, n.º 5, do CIVA<sup>5</sup>. Este método evita, por outro lado, efeitos cumulativos ou em cascata de imposto sobre o imposto<sup>6</sup>, dado que os agentes económicos são obrigados a calcular o IVA sobre o preço de venda praticado, o que tem por efeito de garantir a neutralidade do imposto.

O IVA é igualmente um imposto de obrigação única e não um imposto periódico, dado que incide sobre factos tributários de carácter instantâneo, reportando-se a cada um dos actos concretos praticados, independentemente de o sujeito passivo exercer continuamente ou ocasionalmente a respectiva actividade<sup>7</sup>.

De referir igualmente que o IVA pretende ser neutro, isto é, não influenciar o contribuinte nas escolhas dos bens ou serviços turísticos e não induzir os produtores a alterar a forma de organização do processo produtivo. Só que, na prática, nem sempre consegue ser totalmente neutro porque são sempre concedidas algumas isenções e existem “diferenciações na taxa aplicável às diferentes transacções de bens e prestações de serviços”(Xavier de Basto (1991), 29 e 30).

Relativamente à tributação no país de destino<sup>8</sup>, este princípio aplica-se nas transacções internacionais efectuadas com países terceiros, isto é, os bens são tributados no país onde ocorre o acto de consumo, não se considerando, para o efeito, o país de origem onde as mercadorias são produzidas; o que

<sup>2</sup> Livro verde da Comissão Europeia sobre o futuro do IVA, “*Vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace*”, de 1 de Dezembro 2010, SEC(2010) 1455 final, 17-18.

<sup>3</sup> Conforme determinava o artigo 2.º da Primeira Directiva IVA (Directiva 67/227/CEE, do Conselho, de 11 de Abril de 1967, publicada no J.O. n.º L 71, de 14.3.67).

<sup>4</sup> Xavier de Basto, A tributação do consumo e a sua coordenação internacional, CCTF n.º 164, Lisboa 1991, 39 e ss.

<sup>5</sup> Pascale Miconi, “Razões justificativas da introdução de um sistema de Imposto sobre o Valor Acrescentado”, Ciências e Técnica Fiscal, n.ºs 244/246, Abril-Junho 1979.

<sup>6</sup> Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, n.º 1, 4ª edição, Almedina, 2009, 19-20.

<sup>7</sup> Supremo Tribunal Administrativo, acórdão de 20 de Março de 2002, Processo 026806, 2.ª Secção.

<sup>8</sup> António Carlos dos Santos, “*The European common VAT system: merits, difficulties and perspectives of evolution*”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Almedina, ano I, n.º 3, 2008, 71-73.

permite “um adequado ajustamento fiscal na fronteira nas exportações, através da concessão de uma isenção com direito ao imposto suportado a montante, e nas importações, com pagamento do IVA no acto do desembaraço aduaneiro e atribuição do direito à dedução do imposto a jusante”<sup>9</sup>.

### 3. A TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES INTERNAS, INTERNACIONAIS E INTRACOMUNITÁRIAS

#### 3.1. AS OPERAÇÕES SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO

O CIVA prevê um conjunto de regras destinadas a tributar as operações internas, internacionais e intracomunitárias. São regras distintas consoante a natureza das operações, a incidência objectiva e subjectiva do imposto, as isenções e a localização das operações.

##### 3.1.1. AS TRANSMISSÕES DE BENS

O conceito de transmissão de bens para efeitos de IVA está consagrado no artigo 3.º, n.º 1 do CIVA, que considera que apenas as transmissões efectuadas a título oneroso são sujeitas a IVA.

O CIVA assimila certas operações a transmissões de bens. É o caso dos bens afectos a um sector de actividade isento, quando o sector de actividade a que inicialmente foram afectos conferia o direito à dedução do IVA, e dos bens afectos ao uso da empresa, referidos no artigo 21.º do CIVA (bens que não conferem direito à dedução do imposto), quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto. Esta situação verifica-se no caso de afectação ou mudança de afectação de bens produzidos, construídos, extraídos, transformados, adquiridos ou importados no exercício da actividade económica do sujeito passivo, ao uso da empresa. Assim sucede, por exemplo, quando uma empresa adquire uma fracção para venda que posteriormente destina a fins privados.

Já não se enquadram no conceito de transmissão de bens mas no de prestações de serviços as transmissões onerosas de activos intangíveis. Por exemplo, uma transmissão de bens *on line*, em que a encomenda e a entrega são feitas electronicamente, é qualificada como prestação de serviços e é tributada de forma diferente de uma transmissão tradicional. A transmissão tradicional de jornais é qualificada como transmissão de bens e é tributada à taxa de 5% (verba 2.1 da Lista I anexo ao CIVA), ao passo que a transmissão de jornais *on line* é qualificada como prestação de serviços e é tributada à taxa normal do imposto<sup>10</sup>.

Estão igualmente excluídas da transmissão de bens, de acordo com o art. 3.º, n.º 7 do CIVA, “nos termos definidos por portaria do Ministro das Finanças, os bens não destinados a posterior comercialização que, pelas suas características, ou pelo tamanho ou formato diferentes do produto que constitua a unidade de venda, visem, sob a forma de amostra, apresentar ou promover bens produzidos ou comercializados pelo próprio sujeito passivo, assim como as ofertas de valor unitário igual ou inferior a € 50 e cujo valor global não exceda cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo do ano anterior, em conformidade com os usos comerciais”.

<sup>9</sup> Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, n.º 1, 4ª edição, Almedina, 2009, 27-28.

<sup>10</sup> Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, n.º 1, 4ª edição, Almedina, 2009, 107.

Excluem-se, também, as amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, dado o seu reduzido valor económico. De acordo com o artigo 2.º, n.º 2, da Portaria 497/2008, de 24 de Junho, consideram-se ainda amostras os livros e outras publicações transmitidos gratuitamente pelos editores a operadores económicos que os possam promover, a membros do corpo docente de estabelecimentos de ensino, a críticos literários, a organizações culturais ou a entidades ligadas à imprensa, e os CD, DVD, discos, cassetes, filmes, vídeos e outros registos de som ou de imagem transmitidos gratuitamente pelos editores ou produtores a operadores económicos, tais como estações de rádio ou televisão, críticos da especialidade, disc jockeys, revistas especializadas, pontos de venda ou de decisão que os possam promover.

### 3.1.2. AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

O IVA, como imposto geral sobre o consumo, aplica-se às prestações de serviços<sup>11</sup>.

De acordo com o disposto no artigo 4.º, n.º 1, são qualificadas como prestações de serviços todas as operações realizadas a título oneroso que não se qualificam como transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens. São assim consideradas prestações de serviços em sede de IVA os serviços enquadráveis numa actividade económica. A operação de consumo tem de ter substância económica para que possa ser tributada em sede de IVA.

São, designadamente, qualificadas como prestações de serviços, a cedência de direitos, de marcas, de patentes, a cedência de pessoal, o pagamento de determinadas subvenções e indemnizações e o débito de despesas a título de repartição de despesas comuns.

O CIVA assimila determinadas operações efectuadas a título gratuito a prestações de serviços efectuadas a título oneroso. Consideram-se prestações de serviços a título oneroso:

- a utilização de bens da empresa para uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral para fins alheios à mesma quando, relativamente a esses bens, tenha havido lugar à dedução do imposto, para fins alheios à sua actividade tributável (artigo 4.º, n.º 2, alínea a)). É o que sucede, por exemplo, se uma empresa adquirir um determinado equipamento para o exercício da sua actividade económica e deduzir o IVA suportado na aquisição e o oferece ao administrador da empresa;
- as prestações de serviços a título gratuito efectuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma (artigo 4.º, n.º 2, alínea b)). É o caso, por exemplo, de uma consulta jurídica gratuita de um advogado a um amigo. Não há aqui obrigação de repercussão do IVA;
- as operações realizadas por um mandatário agindo em nome do mandante (artigo 4.º, n.º 4). Caso se esteja perante prestações de serviços efectuadas por um mandatário agindo em nome próprio mas por conta do adquirente, este será, sucessivamente, adquirente e prestador do serviço. Assim, no caso de prestações de serviços por conta de terceiros, serão considerados o serviço prestado pelo mandatário ao mandante e o prestado pelo mandatário ao terceiro, isto para que possam ser efectuadas os respectivos deduções de imposto.

Do conceito de prestação de serviços exclui-se a cedência de um direito ou de um conjunto de direitos, efectuada autonomamente ou em conjunto, que seja susceptível de constituir um ramo de actividade

---

<sup>11</sup> O conceito de prestação de serviços do Código do IVA não corresponde ao conceito de prestação de serviços previsto no artigo 1154.º do Código Civil.

independente, quando, em qualquer dos casos, o adquirente seja ou venha a ser, por essa aquisição, um sujeito passivo de IVA (artigo 4.º, n.º 5).

Esta exclusão aplica-se nos casos de cedências do direito ao trespasse, ao arrendamento, marcas, patentes, contratos de trabalho, utensílios, máquinas, mercadorias, etc. A este propósito veja-se, igualmente, o Ofício-Circulado n.º 134 850, de 21.11.89, da DSCA do SIVA.

#### **4. LOCALIZAÇÃO DAS TRANSMISSÕES DE BENS E DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS**

O artigo 6.º do CIVA consagra regras gerais de localização das transmissões de bens e prestações de serviços<sup>12</sup>, fixando critérios de conexão que permitem identificar o Estado ao qual incumbe exigir o imposto por operações efectuadas entre entidades estabelecidas ou residentes em Estados diferentes. Foram assim criadas regras de localização das prestações de serviços internas para os prestadores e adquirentes situados no território nacional, e regras de localização das prestações de serviços externos para os prestadores e adquirentes residentes em Estados membros diferentes. Além disso, estão previstas regras especiais no art.º 6 relativamente, nomeadamente, ao serviço de transporte intracomunitário de bens, ao serviço efectuado por intermediários e aos trabalhos efectuados sobre bens móveis.

##### **4.1. AS REGRAS DE LOCALIZAÇÃO DAS TRANSMISSÕES DE BENS**

De acordo com a regra geral prevista no n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no território nacional “as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente”.

Caso o bem tenha sido expedido ou transportado para o adquirente, e se encontrar no território nacional no momento em que a expedição ou transporte se iniciaram, a operação será localizada e tributada no território nacional. Se o bem não tiver sido expedido ou transportado com destino ao adquirente, a operação será localizada e tributada no território nacional, caso este se encontre no território nacional no momento em que é posto à disposição do adquirente.

Em matéria de localização de transmissões de bens, o artigo 6.º contem nos números 2 e 3 regras especiais que importa aqui descrever. De acordo com o estatuído no n.º 2, são localizadas e tributáveis no território nacional as transmissões feitas pelo importador e as eventuais transmissões subsequentes de bens transportados ou expedidos de um país terceiro, quando sejam efectuadas antes da importação. É o que sucede, por exemplo, quando um sujeito passivo estabelecido num país terceiro decide vender bens a um nacional, que, antes de os importar, os vende a um sujeito passivo localizado no território nacional, permitindo desta forma aos alienantes deduzir o IVA suportado aquando da respectiva aquisição.

No n.º 3 do art.º 6º, determina-se que as transmissões de bens efectuadas a bordo de um navio, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros, só são

---

<sup>12</sup> Clotilde Celorico Palma, "As regras de localização das prestações de serviços em sede do Imposto sobre o Valor Acrescentado", CTF, n.ºs 409-410, Jan./Junho 2003; Rui Laíres, A Incidência e os Critérios de Territorialidade do IVA, Almedina, Coimbra, 2008; Clotilde Celorico Palma, "O Pacote IVA - novas regras de localização das prestações de serviços", Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 97, Abril 2008.

localizadas e tributáveis em Portugal se o lugar de partida se situar no território nacional e o lugar de chegada no território de outro Estado membro. Para efeitos de aplicação desta regra de localização, encontra-se definido na alínea a) do n.º 3 do artigo 1.º do CIVA o conceito de transporte intracomunitário de passageiros como sendo o transporte de passageiros cujo lugar de partida e de chegada se situa no território da Comunidade, sem escala em país terceiro, bem como a parte de um transporte de passageiros efectuada no território da Comunidade, sem que haja escala em país terceiro entre o lugar de partida e o lugar de chegada. Nos termos da alínea b) deste mesmo normativo, entende-se por lugar de partida de um transporte o primeiro lugar previsto para o embarque dos passageiros no território da Comunidade, eventualmente após início ou escala fora da Comunidade. De acordo com a alínea c) do referido dispositivo, determina-se por lugar de chegada de um transporte o último lugar previsto de desembarque no território da Comunidade dos passageiros que tiverem embarcado no território da Comunidade, eventualmente antes de uma escala ou destino fora da Comunidade. De referir ainda que por transporte de ida e volta entende-se dois transportes distintos, um para o trajecto de ida, outro para o de volta (alínea d)).

#### 4.2. AS REGRAS DE LOCALIZAÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

Estão previstos no n.º 6 do artigo 6.º uma regra geral de localização das prestações de serviços e um conjunto de excepções à regra geral.

A regra geral de localização das prestações de serviços, consagrada no n.º 6 do art.º 6.º, determina que são tributáveis em Portugal as prestações de serviços efectuadas a um sujeito passivo, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador (al. a) do n.º 6). São também tributadas em Portugal as prestações de serviços efectuadas a uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados (al. b) do n.º 6).

As prestações de serviços enumeradas nos n.os 7 a 12 do artigo 6.º têm regras especiais ou excepcionais de localização.

A primeira regra geral, a da al. a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA, determina que quando o adquirente dos serviços é um sujeito passivo do IVA, as operações são tributáveis no lugar onde o adquirente tenha a sua sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio fiscal, para o qual os serviços são prestados. Assim, se um sujeito passivo português prestar um serviço a um adquirente italiano que seja sujeito passivo, a operação não é, em princípio, localizada em Portugal, mas na Itália. Como tal, o prestador de serviços português não deverá liquidar IVA, devendo ser o cliente italiano a liquidá-lo na Itália, à taxa aí vigente (inversão do sujeito passivo ou *reverse-charge*)<sup>13</sup>.

Na situação inversa, ou seja, se o prestador de serviços for italiano e o adquirente português, será o adquirente português quem terá de proceder à liquidação do IVA devido pela operação, à taxa vigente no território português, reconhecendo-se-lhe, no entanto, direito à dedução do IVA autoliquidado.

A segunda regra geral, a da al. b), n.º 6, art. 6.º do CIVA, estipula que quando o adquirente dos serviços é uma pessoa que não seja sujeito passivo do IVA, as operações são localizadas na sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador dos serviços. Assim, se um sujeito passivo

<sup>13</sup> Clotilde Celorico Palma, "Sobre as propostas de aplicação de um mecanismo generalizado de *reverse charge*", Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano I, n.º 4, 2008, 209-227.

português prestar um serviço a um adquirente francês que não seja sujeito passivo, deverá liquidar IVA português, uma vez que a operação se considera localizada em Portugal.

Se for um sujeito passivo de outro Estado membro a prestar um serviço a um português que não seja sujeito passivo, o referido sujeito passivo deverá, em princípio, liquidar IVA à taxa em vigor no Estado membro onde está estabelecido.

As exceções a estas duas regras gerais dizem respeito às prestações de serviços relacionadas com imóveis, transporte de passageiros, alimentação e bebidas, serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, e a locação de curta duração de meio de transporte.

No que toca às prestações de serviços relacionadas com imóveis, nestas se incluem, nomeadamente, as prestações de serviços de alojamento efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, tais como os parques de campismo. Estas prestações de serviços, referidas na alínea a) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde se situa o imóvel, independentemente da qualidade do adquirente<sup>14</sup>. Assim, se o imóvel estiver localizado no território nacional, as prestações de serviços desta natureza serão tributadas em Portugal, seja o adquirente dos serviços sujeito passivo ou não e seja ele português, comunitário ou não comunitário.

No caso de prestações de serviços de transporte de passageiros, estas prestações de serviços, referidas na alínea b) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde se efectua o transporte, em função das distâncias percorridas, independentemente da qualidade do adquirente. Assim, o IVA correspondente às distâncias percorridas no território nacional é devido em Portugal, seja o adquirente dos serviços sujeito passivo ou não e seja ele português, comunitário ou não comunitário. Mas já não é devido em Portugal o IVA correspondente às distâncias percorridas fora do território nacional, ainda que tais serviços sejam prestados por operadores nacionais.

De referir que estas regras não se aplicam às situações abrangidas pelo regime especial das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos, regulado pelo Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de Julho. De acordo com a al. r) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA, está isento de imposto o transporte de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro.

Relativamente às prestações de serviços de alimentação e bebidas referidas na al. c) dos n.ºs 7 e 8 do art.º 6.º do CIVA e não as referidas na al. d) dos n.ºs 7 e 8, são tributáveis no lugar onde ocorre o fornecimento dos serviços, independentemente da qualidade do adquirente. O IVA correspondente às prestações de serviços de alimentação e bebidas efectuadas no território nacional é devido em Portugal, seja o adquirente dos serviços sujeito passivo ou não e seja ele português, comunitário ou não comunitário.

Nas situações específicas de prestações de serviços de alimentação e bebidas executadas a bordo de uma embarcação, aeronave ou comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros, se o lugar de partida do transporte se localizar em Portugal, as prestações de serviços de alimentação e bebidas são tributáveis em Portugal, seja o adquirente dos serviços sujeito passivo ou não e seja ele português, comunitário ou não comunitário. Em relação a estas prestações de serviços deve ter-se em atenção o disposto no n.º 3 do art.º 1.º do CIVA.

<sup>14</sup> Rui Lares, “Localização para efeitos do IVA de serviços relacionados com a permuta de direitos de férias em empreendimentos turísticos. Comentário ao Acórdão do TJUE de 3 de Setembro de 2009, Processo C-37/08, caso RCI Europe”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano III, n.º 3, 2010, 317-326.

No que respeita às prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, estas prestações de serviços, referidas na al. e) dos n.ºs 7 e 8 do art.º 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde são materialmente executadas, independentemente da qualidade do adquirente. Assim, se estas prestações de serviços forem materialmente executadas no território português, tais serviços são tributáveis em Portugal, seja o adquirente dos serviços sujeito passivo ou não e seja ele português, comunitário ou não comunitário. Já não serão tributadas no território nacional se forem materialmente executadas noutro país, seja o adquirente dos serviços sujeito passivo ou não e seja ele português, comunitário ou não comunitário.

De notar que este IVA não poderá ser deduzido em Portugal enquanto não vigorar na Comunidade o princípio da tributação na origem. Poderá, contudo, ser reembolsado se a empresa portuguesa accionar os mecanismos previstos no regime aprovado pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto.

No caso de locação de curta duração de um meio de transporte por um período não superior a 30 dias ou, no caso de uma embarcação, por um período não superior a 90 dias (al. j) do n.º 2 do art.º 1.º do CIVA), estas prestações de serviços, referidas na al. f) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde o bem é colocado à disposição do adquirente, independentemente da qualidade deste. Assim, se a colocação do meio de transporte à disposição do destinatário ocorrer no território nacional, a operação de locação é tributável em Portugal, seja o adquirente dos serviços sujeito passivo ou não e seja ele português, comunitário ou não comunitário. Mas se a colocação do meio de transporte à disposição do destinatário ocorrer fora do território nacional, a operação não é tributável em Portugal seja o adquirente dos serviços sujeito passivo ou não e seja ele português, comunitário ou não comunitário.

Por exemplo, se uma empresa de rent-a-car de Lisboa alugar, durante cinco dias, a uma empresa espanhola um automóvel para as deslocações do seu representante em Portugal, esta prestação de serviços é considerada localizada no território nacional (alínea f) do n.º 8 do art. 6.º do CIVA), pelo que terá de ser facturada com IVA português.

Existem no art.º 6.º outras excepções à regra da localização das prestações de serviços, no caso do destinatário não ser um sujeito passivo, relativamente às prestações de serviços de transporte de bens, às prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens, às prestações de serviços acessórias do transporte, às prestações de serviços referentes a trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos, às prestações de serviços efectuadas por intermediários agindo por conta de outrem e às prestações de serviços efectuadas a residentes (não sujeitos passivos) fora da União Europeia, mencionadas no n.º 11 do art. 6.º.

As prestações de serviços de transporte de bens, com excepção do transporte intracomunitário de bens, referidas na alínea a) dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde se efectua o transporte, em função das distâncias percorridas. Assim, quando o destinatário dos serviços é um não sujeito passivo de IVA, as prestações de serviços de transporte de bens são tributáveis no território nacional pelas distâncias percorridas.

As prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens, referidas na al. b) dos n.ºs 9 e 10 do art.º 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar de partida do transporte. Assim, quando o destinatário dos serviços é um não sujeito passivo do IVA, as prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens são tributadas em Portugal se o lugar de partida do transporte ocorrer no território nacional.

No caso, por exemplo, do transporte ter início em Portugal e a chegada noutro Estado membro e o transportador e o adquirente do serviço serem sujeitos passivos portugueses, estando o transporte

relacionado com a saída de bens do território nacional para outro Estado membro, este serviço beneficia da isenção prevista na al. q) do n.º 1 do art. 14.º do CIVA.

Agora, se o transporte tiver início noutro Estado membro e a chegada em Portugal e o transportador e o adquirente do serviço de transporte forem sujeitos passivos portugueses, a operação será considerada como localizada em Portugal, estando o transporte sujeito a IVA no território nacional, sendo o transportador o responsável pela liquidação.

Por exemplo, se o transporte tiver início em Portugal e a chegada noutro Estado membro, sendo o transportador um sujeito passivo português e o adquirente do serviço de transporte um sujeito passivo identificado noutro Estado membro, a operação é considerada como localizada no Estado membro do adquirente, o que significa que o responsável pela liquidação do IVA é o adquirente do serviço (*reverse charge*) no respectivo Estado membro.

Em matéria de prestações de serviços acessórias de transporte - carga, descarga, conservação das mercadorias, aluguer de veículos para a carga e descarga, aluguer de contentores e outros equipamentos de protecção das mercadorias (al. c) dos n.ºs 9 e 10 do art.º 6.º do CIVA) – estas prestações de serviços são tributáveis no lugar onde são executadas. Assim, o IVA é devido em Portugal se tais prestações de serviços forem executadas em Portugal.

Por exemplo, se for efectuado o transporte de um bem da Alemanha para Portugal e as prestações acessórias forem executadas na Alemanha e em Portugal, sendo o adquirente destas prestações acessórias um sujeito passivo nacional que forneceu ao prestador o seu n.º de identificação IVA, a localização da operação tem lugar em Portugal, apesar das prestações acessórias serem executadas noutros Estados membros (al. a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA). O imposto terá de ser liquidado pelo adquirente das prestações (al. e) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA), embora tenha igualmente direito à sua dedução (al. c) do n.º 1 do art. 19.º do CIVA).

Mas, por exemplo, se for efectuado o transporte de um bem de Portugal para a França e as prestações acessórias forem executadas em Portugal e se o adquirente destes serviços for um sujeito passivo francês, a localização das operações é considerada em França, apesar de as prestações acessórias serem executadas em Portugal. A empresa portuguesa prestadora dos serviços acessórios deve emitir a factura à empresa francesa sem IVA.

As prestações de serviços efectuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem, referidas na al. e) dos n.ºs 9 e 10 do art. 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde se efectua a operação principal. Por exemplo, se um espectáculo for realizado no território nacional, por intermédio de um sujeito passivo estabelecido num país terceiro, sendo o adquirente dos serviços de intermediação um sujeito passivo de outro Estado membro que fornece o seu n.º de IVA, a operação de intermediação é considerada como localizada no Estado membro do adquirente e o responsável pela liquidação do IVA é o adquirente dos serviços.

As prestações de serviços elencadas no n.º 11 do art. 6.º, quando o adquirente é um não sujeito passivo estabelecido fora da União Europeia, são tributáveis no lugar do domicílio ou residência habitual do destinatário. É o que sucede, nomeadamente, com as prestações de serviços de publicidade, o tratamento de dados, o fornecimento de informações, a colocação de pessoal à disposição, a locação de bens móveis corpóreos, com excepção de meios de transporte e as prestações de serviços por via electrónica.

No caso, por exemplo, de uma empresa de Faro adquirir a uma empresa com sede nos Estados Unidos da América um dos serviços constantes do Anexo D ao CIVA, esta prestação de serviços é

considerada efectuada no território nacional, uma vez que o adquirente é sujeito passivo do IVA em Portugal (al. a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA). A liquidação do IVA cabe ao próprio adquirente (n.º 1, alínea g) e n.º 5 do art. 2.º do CIVA), que, no entanto, terá também direito à respectiva dedução (alínea c) do n.º 1 do art. 19.º do CIVA). Mas se, por exemplo, uma empresa com sede no Porto transmitir, via internet, um dos serviços constantes do Anexo D ao CIVA a uma empresa com sede noutro Estado membro, esta prestação de serviços não é considerada localizada no território nacional (n.º 6 do art. 6.º do CIVA, *a contrario*), pelo que não é tributada em Portugal.

## 5. NO REGISTO DAS OPERAÇÕES E A OBRIGAÇÃO DE EMISSÃO DE FACTURAS

Se o sujeito passivo não tiver nem for obrigado a possuir contabilidade organizada, deve registar as operações realizadas nos seguintes livros de registo:

- livro de registo de compras de mercadorias e/ou livro de registo de matérias-primas e de consumo;
- livro de registo de vendas de mercadorias;
- livro de registo de serviços prestados;
- livro de registo de despesas e de bens de investimento;
- livro de registo das existências à data de 31 de Dezembro de cada ano (n.º 1 do art.º 50.º do CIVA).

Pode, no entanto, não utilizar os referidos livros se possuir um sistema de contabilidade que satisfaça os requisitos adequados ao apuramento e fiscalização do IVA (n.º 2 do art.º 50.º do CIVA).

Na actividade de restauração e bebidas, por exemplo, se o sujeito passivo estiver dispensado da emissão de facturas, nos termos previstos no n.º 2 do art.º 50 do CIVA, deve efectuar o registo diário das operações, o mais tardar no 1.º dia útil seguinte ao da realização das mesmas. Este registo será apoiado em documentos adequados, designadamente, em fitas de máquinas registadoras, talões de venda pré-impresos em tipografias devidamente autorizadas, talão recapitulativo diário ou folhas de caixa (n.º 2 do art.º 46.º do CIVA). Mas sempre que emitir facturas (por imposição legal ou a pedido do adquirente dos serviços), o sujeito passivo deve proceder ao seu registo, pelo respectivo valor, incluindo o imposto.

Os documentos que servem de suporte ao registo das operações, nomeadamente os relativos à aquisição de bens, qualquer que seja a sua natureza ou suporte, devem ser conservados por um período de 10 (dez) anos (n.º 1 do art.º 52.º do CIVA). O arquivo dos duplicados dos talões de venda, dos duplicados das facturas emitidas, dos rolos das fitas das máquinas e demais documentos que serviram de base ao registo das operações, na actividade de restauração, é efectuado em suporte de papel ou em suporte electrónico, desde que as facturas e os talões de venda sejam emitidos por computador, respeitando as regras estipuladas no art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19/6 e ainda obedecendo às condições impostas pela Portaria n.º 1370/2007, de 19 de Outubro (n.º 7 do art.º 52.º do CIVA).

Relativamente aos documentos que titulam as operações económicas, há situações em que a emissão de factura ou documento equivalente (por ex., “venda a dinheiro”) é obrigatória e outras em que as prestações de serviços dispensam da sua emissão. Quando a emissão das facturas é obrigatória, devem ser impressas em tipografias devidamente autorizadas ou através de computador, devendo o software utilizado garantir a sua numeração sequencial e o conteúdo das facturas processadas por computador provir integralmente de programas de facturação devidamente autorizados.

A factura deve ser emitida no prazo previsto no n.º 1 do art.º 36.º do CIVA e deve conter os elementos referidos no n.º 5.º do art.º 36.º do CIVA, sob pena de o sujeito passivo não poder exercer o direito à dedução do IVA<sup>15</sup>. Mas, se o cliente for um particular é dispensada a sua identificação na factura.

Nas facturas e nos talões de venda podem constar apenas o preço, o imposto e a taxa ou taxas aplicáveis (art.º 39.º do CIVA). O montante do respectivo imposto é calculado aplicando a seguinte fórmula (art.º 49.º do CIVA):

$$\text{Montante do imposto} = \text{Valor líquido} \times \frac{\text{taxa imposto}}{100 + \text{taxa imposto}}$$

A emissão de factura ou documento equivalente é dispensada nas prestações de serviços de valor inferior a € 10, desde que o cliente seja um particular e não destine os bens ou serviços adquiridos ao exercício de uma actividade comercial, industrial ou profissional. É o que sucede, muitas vezes, na restauração. Porém, mesmo que esteja dispensado da obrigação de facturação, existe a obrigação de emissão do talão de venda (n.º 1 do art.º 40.º do CIVA).

Se o documento que titula a operação for o talão de venda, o mesmo pode ser emitido, consoante a opção, através de impressos em tipografias devidamente autorizadas ou através de máquinas registadoras, terminais electrónicos, com registo obrigatório no rolo interno da fita, ou ainda processado por sistemas informáticos que devem obedecer aos princípios constantes dos n.ºs 2 a 6 do art.º 5º Decreto-Lei n.º 198/90, de 19/06. Os talões de venda, quer sejam pré-impressos, quer sejam emitidos através de máquinas registadoras, devem conter os elementos constantes do n.º 3 do art.º 40.º do CIVA.

## 6. AS ISENÇÕES DE IVA

No IVA deparamo-nos com dois tipos de isenções: as isenções completas ou verdadeiras, que são excepcionais e as isenções incompletas ou falsas<sup>16</sup>:

- as isenções completas que conferem o exercício do direito à dedução do IVA. Nesta situação, o sujeito passivo não liquida o IVA nas suas operações (transmissões de bens ou prestações de serviços) e tem o direito a deduzir o IVA suportado para a respectiva realização. É o caso das isenções das exportações e das transmissões intracomunitárias de bens, conforme disposto nos art.ºs 14.º e 19.º, n.º 1 do CIVA e nos art.ºs 14.º e 19.º, n.º 2 do RITI<sup>17</sup>;

- as isenções incompletas que não conferem o exercício do direito à dedução do IVA. Nestas isenções, o sujeito passivo não liquida o IVA mas não tem o direito a deduzir o IVA suportado para a respectiva realização. É o caso de todas as isenções do art.º 9 e da isenção do art.º 53.º.

Estas últimas isenções podem penalizar os contribuintes, na medida em que se, por um lado, não têm que liquidar o IVA, por outro lado, não permite aos contribuintes deduzi-lo nas compras, vendo-se obrigado a repercutir este custo nas suas vendas ou prestações de serviço. Por este motivo, o legislador

<sup>15</sup> Miguel Silva Pinto, “A luta contra a fraude ao IVA na União Europeia, desenvolvimentos”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano II, n.º 2, 2009, 147-148.

<sup>16</sup> José Luís Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2007, 421-425.

<sup>17</sup> Emanuel Vidal Lima, *Imposto sobre o Valor Acrescentado - Comentado e anotado*, 8.º edição, Outubro de 2000, Porto Editora, 807-817 e 827-830.

consagrou, a título excepcional, o direito à renúncia à isenção, passando o sujeito passivo a liquidar e deduzir o IVA suportado.

Vejam as situações de isenção nas operações internas, internacionais e intracomunitárias. Nas operações internas, as isenções consagradas no art.º 9.º do CIVA aplicam-se a determinadas actividades de interesse público ou a actividades específicas, como é o caso das prestações de serviços artísticos, desportivas, recreativas, de educação física, culturais, efectuadas por pessoas colectivas de direito público, instituições particulares de solidariedade social e organismos sem finalidade lucrativa (n.ºs 8, 13, 15, 19 e 35 do CIVA).

Nas operações internacionais, o art.º 13.º prevê um conjunto de isenções nas importações e exportações de bens, designadamente, “as importações de bens de abastecimento que, desde a entrada em território nacional até à chegada ao porto ou aeroporto nacionais de destino e durante a permanência nos mesmos pelo período normal necessário ao cumprimento das suas tarefas, sejam consumidos ou se encontrem a bordo das embarcações que efectuem navegação marítima internacional ou de aviões que efectuem navegação aérea internacional” (al. d) do n.º 1 do art.º 13.º); e as “prestações de serviços conexas com a importação cujo valor esteja incluído no valor tributável das importações de bens a que se refiram, conforme o estabelecido na alínea b) do n.º 2 do artigo 17.º” (al. f) do n.º 1 do art.º 13.º).

Nas exportações de bens, estão isentos de IVA “os bens e produtos nacionais consumidos fora da União Europeia, assim como diversos serviços prestados no território nacional mas utilizados e explorados em países terceiros”<sup>18</sup>. Mais concretamente, estão, por exemplo, isentos de IVA “as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste” (art.º 14, n.º 1, al. a)) ou ainda “por um adquirente sem residência ou estabelecimento em território nacional ou por um terceiro por conta deste, ainda que, antes da sua expedição ou transporte, sofram no interior do País uma reparação, uma transformação, uma adaptação ou qualquer outro trabalho, efectuado por terceiros agindo por conta do adquirente, com excepção dos bens destinados ao equipamento ou abastecimento de barcos desportivos e de recreio, de aviões de turismo ou de qualquer outro meio de transporte de uso privado e dos bens transportados nas bagagens pessoais dos viajantes com domicílio ou residência habitual em outro Estado membro” (art.º 14, n.º 1, al. b)).

Beneficiam também da isenção “as prestações de serviços, incluindo os transportes e as operações acessórias, com excepção das referidas no artigo 9.º deste diploma, que estejam directamente relacionadas com o regime de trânsito comunitário externo, o procedimento de trânsito comunitário interno, a exportação de bens para fora da Comunidade, a importação temporária com isenção total de direitos e a importação de bens destinados a um dos regimes ou locais a que se refere o n.º 1 do artigo 15.º” (art.º 14, n.º 1, al. p)); e “as prestações de serviços, com excepção das referidas no artigo 9.º deste diploma, que se relacionem com a expedição ou transporte de bens destinados a outros Estados membros, quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo do imposto, dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, registado em imposto sobre o valor acrescentado e que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição” (art.º 14, n.º 1, al. q)).

Estas isenções são completas, isto é, confere o direito à dedução do imposto suportado para a respectiva realização.

<sup>18</sup> Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, n.º 1, 4ª edição, Almedina, 2009, 263; Emanuel Vidal Lima, *Imposto sobre o Valor Acrescentado - Comentado e anotado*, 8.ª edição, Outubro de 2000, Porto Editora, 269-300.

Nas operações intracomunitárias de bens, distinguem-se as transmissões intracomunitárias das aquisições intracomunitárias. Estão isentas de IVA as transmissões intracomunitárias de bens, efectuadas por uma pessoa singular ou colectiva, que conferem o direito à dedução do imposto, cujos bens sejam expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente, quando este seja uma pessoa singular ou colectiva registada para efeitos do IVA em outro Estado membro, que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens (al. a) do art.º 14 do RITI).

Já não são isentas de tributação as operações cujos bens sejam facturados a clientes estabelecidos fora da União Europeia e entregues noutra Estado membro, os bens facturados a clientes estabelecidos noutra Estado membro e entregues fora da União Europeia, os bens facturados a clientes estabelecidos noutra Estado membro e entregues no território nacional e os bens facturados a clientes estabelecidos no território nacional e entregues noutra Estado membro<sup>19</sup>.

As aquisições intracomunitárias estão isentas de IVA, nos termos estabelecidos no art.º 15.º do RITI<sup>20</sup>, nos casos em que a transmissão no território nacional seja isenta de imposto, a importação seja isenta de imposto nos termos do artigo 13.º do CIVA, as aquisições intracomunitárias sejam efectuadas por um sujeito passivo que se encontre em condições de beneficiar do reembolso de imposto, em aplicação do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA e no n.º 2 do artigo 19.º. Estão ainda isentas, de acordo com o previsto no n.º 2 do art.º 15 do RITI, “as aquisições intracomunitárias de bens cujo lugar de chegada da expedição ou transporte se situe no território nacional, quando se verifiquem, simultaneamente, as seguintes condições:

- a) Sejam efectuadas por um sujeito passivo não residente, sem estabelecimento estável no território nacional e que não se encontre registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em Portugal;
- b) Os bens tenham sido directamente expedidos ou transportados a partir de um Estado membro diferente daquele que emitiu o número de identificação fiscal ao abrigo do qual o sujeito passivo efectuou a aquisição intracomunitária de bens;
- c) Os bens tenham sido adquiridos para serem objecto de uma transmissão subsequente a efectuar no território nacional, por esse sujeito passivo;
- d) A transmissão dos bens seja efectuada para um sujeito passivo registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado no território nacional;
- e) O sujeito passivo adquirente seja expressamente designado, na factura emitida pelo vendedor, como devedor do imposto pela transmissão de bens efectuada no território nacional”.

A acrescentar o regime especial de isenção, previsto no art.º 53.º do CIVA, aplicável aos sujeitos passivos beneficiários que, simultaneamente, não possuem, nem são obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos do IRS ou IRC, nem praticam operações de importação, exportação ou actividades conexas, nem exercem actividade de transmissão dos bens ou prestação de serviços mencionados no anexo E do CIVA, e não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a 10.000 € (n.º 1 do art. 53.º CIVA).

<sup>19</sup> Emanuel Vidal Lima, *IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado. Comentado e anotado*, Porto Editora, 9ª ed., 2003, 818 e segs.

<sup>20</sup> Emanuel Vidal Lima, *Imposto sobre o Valor Acrescentado - Comentado e anotado*, 8.º edição, Outubro de 2000, Porto Editora, 818-820.

São ainda isentos do imposto os sujeitos passivos com um volume de negócios superior a 10.000 €, mas inferior a 12.500€, que, se tributados, preencheriam as condições de inclusão no regime dos pequenos retalhistas (n.º 2 do art. 53.º CIVA).

## 7. AS TAXAS DE IVA NOS ESTADOS MEMBROS DA UNIÃO EUROPEIA

De acordo com a Directiva IVA, os Estados membros podem ter duas taxas reduzidas do IVA, entre os 5% e 12% e uma taxa normal, entre os 15% e os 25%<sup>21</sup>.

Em Portugal, estão previstas uma taxa normal de 23% no Continente e 16% nas Regiões Autónomas aplicável aos bens ou serviços que não couberem numa das taxas reduzidas das Listas I e II anexas ao CIVA, uma taxa intermédia de 13% no Continente e 9% nas Regiões Autónomas aplicável às importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da Lista II anexa ao CIVA, e uma taxa reduzida de 6% no Continente e 4% nas Regiões Autónomas relativa às importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da Lista I anexa ao CIVA (art.º 18.º, n.º 1 do CIVA). As taxas aplicam-se no momento em que se torna exigível o imposto.

Nos países da União Europeia, as taxas de IVA em vigor são as seguintes:

### I - Taxas de IVA aplicáveis nos Estados membros

Estados Membros	Siglas	Taxas super reduzidas	Taxas reduzidas	Taxas normais	Taxas “parking”
Bélgica	BE	-	6/12	21	12
Bulgária	BG	-	9	20	-
Rep. Checa	CZ	-	10	20	-
Dinamarca	DK	-	-	25	-
Alemanha	DE	-	7	19	-
Estónia	EE	-	9	20	-
Grécia	EL	-	6,5/13	23	-
Espanha	ES	4	8	18	-
França	FR	2.1	5.5	19.6	-
Irlanda	IE	4.8	9/13.5	21	13.5
Itália	IT	4	10	20	-
Chipre	CY	-	5/8	15	-
Letónia	LV	-	12	22	-
Lituânia	LT	-	5/9	21	-

<sup>21</sup> A taxa reduzida de 5% (4% nas Regiões Autónomas, de acordo com a anterior “Sexta Directiva”, actual Directiva 2006/112/CE) só se aplica aos bens e serviços constantes do Anexo III da Directiva.

Luxemburgo	LU	3	6/12	15	12
Hungria	HU	-	5/18	25	-
Malta	MT	-	5/7	18	-
Holanda	NL	-	6	19	-
Áustria	AT	-	10	20	12
Polónia	PL	-	5/8	23	-
Portugal	PT	-	6/13	23	13
Roménia	RO	-	5/9	24	-
Eslovénia	SI	-	8.5	20	-
Rep. Eslováq.	SK	-	10	20	-
Finlândia	FI	-	9/13	23	-
Suécia	SE	-	6/12	25	-
Reino Unido	UK	-	5	20	-

Fonte: Comissão Europeia – 1 de Julho de 2011

N.B.: Os casos de exoneração com direito a reembolso (taxa 0) não foram considerados neste quadro.

A grande maioria dos países adoptou taxas reduzidas e normais de tributação. Poucos são os que se situam nos limites inferiores das taxas reduzidas e normais. Muitos deles se aproximam dos limites superiores nas taxas reduzidas e normais. De referir que o número de Estados que praticam taxas super reduzidas e taxas “parking” não é significativo: as taxas super reduzidas vão dos 3% no Luxemburgo aos 4,8% na Irlanda. Em relação às taxas “parking”, apenas 5 Estados praticam essas taxas, as quais se situam entre os 12% e 13,5%.

Vejamos, agora, as taxas de IVA praticadas no sector da hotelaria e restauração nos 27 Estados membros.

## II - Tributação das prestações de serviços no sector da hotelaria e restauração nos Estados membros, segundo as categorias do Anexo III da Directiva 2006/112/CE

Categorias	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	EL	ES	FR	IE	IT	CY
Hotelaria	6	9	10	25	7	9	6,5	8	5,5	9	10	8

<b>Serviços de Restauração</b>	12 (c)	20	20	25	19	20	13 (d)	8	5,5 (d)	9(c) [ex] (g)	10	8
--------------------------------	-----------	----	----	----	----	----	-----------	---	------------	---------------------	----	---

<b>Categorias</b>	<b>L V</b>	<b>LT</b>	<b>LU</b>	<b>H U</b>	<b>MT</b>	<b>NL</b>	<b>AT</b>	<b>PL</b>	<b>PT</b>	<b>RO</b>	<b>SI</b>	<b>SK</b>	<b>FI</b>	<b>SE</b>	<b>UK</b>
<b>Hotelaria</b>	1 2	9 (a)	3	18 (b)	7	6	10	8	6	9	8,5	20	9	12	20
<b>Serviços de restauração</b>	2 2	21	3	25	18	6 (d)	10 (e)	8 (d)	13	24	20 8,5 (f)	20	13	25	20

Fonte: Comissão Europeia – 1 de Julho de 2011

(a) LT: 9 % até 31.12.2011.

(b) HU: Em vigor a partir de 1.07.2009.

(c) BE, IE: todas as bebidas estão excluídas.

(d) EL, FR, NL e PL: As bebidas alcoólicas estão sujeitas à taxa normal.

(e) AT: 10 % sobre os alimentos, 10 % sobre o leite e o chocolate, 20 % sobre o café, o chá e outras bebidas alcoólicas ou não alcoólicas.

(f) SI: A taxa de 8.5% aplica-se à preparação de refeições.

(g) IE: Serviços de restauração fornecidos aos doentes nos hospitais e aos estudantes nos seus estabelecimentos escolares.

[ex] = exoneração

Importa aqui salientar que, na Irlanda, a taxa “parking” de 13,5% aplica-se ao serviço de locação de curta duração (menos de 5 semanas) nas seguintes situações:

- veículos de transporte de pessoas,
- navios, barcos e outros meios de transporte de passageiros que não ultrapassem 15 toneladas brutas,
- barcos de desporto e de recreio, incluindo yachts, “cabin cruisers”, lanchas, pequenas embarcações, skiffs e barcos de competição,

- caravanas, “mobile homes”, tendas e autotendas.

Resulta desta tabela que alguns Estados membros praticam taxas diferentes de IVA nas prestações de serviços no sector da hotelaria e da restauração, enquanto que outros aplicam as mesmas taxas ou taxas quase idênticas num ou noutro sector de actividade. Existe um número reduzido de Estados (Espanha, França, Luxemburgo, Holanda, Polónia, Irlanda e Chipre) que fixaram taxas reduzidas em ambos os sectores de actividade.

Esta tabela não estabelece a distinção entre os diferentes tipos de restauração, restauração rápida e restauração tradicional, a qual tem vindo a perder peso face à crescente evolução da restauração rápida.

Também se pode ver, no quadro seguinte, as taxas de IVA aplicáveis a certas categorias de bens e serviços.

### III - Taxas de IVA aplicáveis a certas categorias de bens e serviços

Categorias	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	EL	ES	FR	IE	IT	CY
<b>Transporte interior de pessoas:</b>												
- Ar												
- Mar	6	20	10/20(a)	(ex)	19	20	13	8	5,5	(ex)	10	15
- V. navegáveis	6	20	N/A	(ex)	19/7	20	13	8	5,5	(ex)	10	8
- V. férrea	6	20	10/20(a)	(ex)	19/7	20	13	8	5,5	(ex)	10	15
- V. terrestre	6	20	10/20(a)	(ex)	19/7	20	13	8	5,5	(ex)	10(ex)	N/A
	6	20	10/20(a)	(ex)25	19/7	20	13	8	5,5	(ex)	10(ex)	5/8/15
<b>Transporte intracom. e com países terceiros:</b>												
- Ar	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
- Mar	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
- V. navegáveis	6	0	0	0	7/0	0	13	8	5,5	0	0	N/A
- V. férrea	6	0	0	0	19/7	0	13	8	0	0	0	N/A
- V. terrestre	6	0	0	0	19/7	0	13	8	5,5(ex)	0	0	0
<b>Hotelaria</b>	6	9	10	25	7	9	6,5	8	5,5	13,5	10	8
<b>Refeições para fora</b>	6	20	10	25	7	20	13	8	5,5	13,5	10	5(c)
<b>Bares e cafés:</b>												

- Bares e cafés	21	20	20	25	19	20	13	8	5,5(g)	13,5	10	15
- <i>Night clubs</i>	21	20	20	25	19	20	23	8	5,5(g)	21	20	15
- Bebidas alcoólicas	21	20	20	25	19	20	23	8	19,6	21	10	15
Agências de viagens	21	20	20	(ex)	19	20	23	18	19,6	21	20	15

Categorias	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK
<b>Transporte interior de pessoas:</b>															
- Ar															
- Mar	12	21	3	25	0	19	10	8	6	24	8,5	20	9	6	0
- V. naveg.	12	21	N/A	N/A	0	6	N/A	8	6	24	8,5	N/A	9	6	0
- V. férrea	12	21	3	25	N/A	6	10	8	6	24	8,5	20	9	6	0
- V. terres.	12	21	3	25	N/A	6	10	8	6	24	8,5	20	9	6	0
	12	21	3	25	0/18	6	10	8	6	24	8,5	20	9	6	0
<b>Transporte intracom. e com países terceiros:</b>															
- Ar															
- Mar	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
- V. naveg.	0	0	N/A	N/A	0	0	N/A	0	0	0	0	N/A	0	0	0
- V. férrea	0	0	0	0	N/A	6	20	0	0	0	N/A	0	0	0	0
- V. terres.	0	0	0	0	N/A	6	20	0	0	0	0	0	0	0	0
	0	0	0	0	N/A	6	20	8	0	0	8,5	0	0	0	0
<b>Hotelaria</b>	22	9	3	18	7	6	10	8	6	24	8,5	20	9	12	20
		(b)													
<b>Refeições para fora</b>	22	21	3	18/25	18	6	10(d)	8	13	24	20/8,5	20	13	12	0/20
											(e)				(f)

<b>Bares e cafés:</b>															
- Bares e cafés	22	21	3	25	18	6	20	23	13	24	20	20	23	25	20
- <i>Night clubs</i>															
- Bebidas alcoólicas	22	21	3	25	18	6	20	23	13	24	20	20	23	25	20
	22	21	3	25	18	19	20	23	13	24	20	20	23	25	20
<b>Agências de viagens</b>	22	21	15	25	18	(ex)	20	23	23	24	20	20	23	25	20

Fonte: Comissão Europeia – 1 de Julho de 2011

0 = taxa zero (exoneração com direito a reembolso); [ex] = exoneração; N/A = Não Aplicável

a) CZ: 10% aplicável ao transporte comum unicamente

b) LT: 9 % até 31.12.2011

c) CY: a taxa reduzida de 8% aplica-se aos serviços de restauração no local ou para fora, com excepção das bebidas alcoólicas, da cerveja e do vinho, que continuam a ser tributadas à taxa de 15%

d) AT: 10 % sobre os alimentos, 10 % sobre o leite e o chocolate, 20 % sobre o café, o chá e outras bebidas alcoólicas ou não alcoólicas

e) SI: a taxa de 8.5% aplica-se à preparação das refeições

f) UK: 20% se compradas no local de restauração, 0 % se compradas fora

g) FR: O fornecimento das bebidas alcoólicas está sujeito à taxa normal de 19,6%

No sector do transporte interno, alguns Estados membros fixaram taxas relativamente elevadas comparativamente com os países que praticam taxas reduzidas. No transporte intracomunitário e com países terceiros, as taxas são quase todas de zero, com excepção da Alemanha e da Áustria que praticam taxas normais. Nas refeições para fora, verifica-se uma diversidade de taxas entre os países da União Europeia, desde taxas super reduzidas a taxas normais de tributação. A actividade nos bares e cafés é uma actividade de elevada tributação em geral, com excepção da Espanha, França, Luxemburgo e Holanda que aplicam taxas reduzidas ou super reduzidas, e de Portugal, que é o único país a praticar uma taxa intermédia neste sector.

No caso de Portugal, há ainda a referir que no sector da restauração e bebidas praticam-se taxas diferentes em função dos serviços prestados ou dos bens fornecidos. Por exemplo, a prestação de serviços de alimentação e bebidas, enquadrada na verba 3.1 da lista II anexa ao CIVA, está sujeita a uma taxa de 13%, tais como as refeições prontas a consumir, a levar ou a entregar ao domicílio, previstas na verba 1.8 da Lista II anexa ao CIVA, são tributadas à taxa de 13%. No caso de transmissões de bens, isto é, de consumo fora do estabelecimento (por ex.: venda de bolos, sandes, sumos, etc.), aplica-se a taxa correspondente à natureza do bem:

- sandes – taxa 13% verba 1.8 lista II anexa ao CIVA;
- sumos – taxa de 6% verba 1.11 lista I anexa ao CIVA;
- bolos – taxa de 23%, por não enquadramento nas listas anexas ao CIVA.

Impõe-se aqui uma harmonização/nivelamento para baixo das taxas entre os diferentes bens e serviços no sector da restauração e bebidas e uma redução dos preços praticados para produzir um impacto positivo no comportamento dos consumidores, e relançar assim um dos sectores de actividade mais dinâmicos da economia portuguesa<sup>22</sup>. Se compararmos as taxas aplicável em Portugal com os outros países é evidente a desigualdade de condições entre os sujeitos económicos portugueses e os outros, o que revela uma clara situação de distorção da concorrência entre os países<sup>23</sup>.

No que toca às taxas sobre as agências de viagens, elas não diferem, regra geral, das taxas aplicáveis a qualquer actividade económica tributável em sede de IRC, não estando previsto um qualquer tratamento preferencial relativamente às restantes operações económicas.

De referir que não é feito aqui qualquer referência aos preços praticados nos vários sectores de actividade.

#### IV - Particularidades geográficas nas taxas de IVA

Em certas regiões ou territórios da União Europeia, foram criados regimes de isenção ou de exclusão de tributação em sede de IVA. É o caso da Dinamarca, que não aplica o IVA às ilhas Féroé e Groenland, por não serem consideradas como partes do território da União Europeia. Na Alemanha, sucede o mesmo com a ilha de Helgoland e o território de Büsingen, que estão excluídos do domínio de aplicação do IVA. Verifica-se o mesmo em Espanha com as ilhas Canárias, Ceuta e Melilla, que não aplicam o IVA. Na Itália, os territórios de Livigno, Campione de Itália e as águas nacionais do Lago de Lugano não são tributados em sede de IVA. Acontece o mesmo na Finlândia, cujas ilhas Aland estão isentas de IVA.

Noutros Estados membros, foram criadas taxas especiais de tributação. É o caso da Grécia, e mais precisamente das regiões de Lesbos, Chios, Samos, Dodécaneze, Cyclades e das ilhas do mar Egée - Thassos, Sporades do Norte, Samothrace e Skyros –, em que as taxas de 6,5%, 13% e 23% foram objecto de uma redução de 30% e passaram, assim, para 5%, 9% e 16%, respectivamente. Estas taxas aplicam-se às transmissões de bens e prestações de serviços realizadas nas respectivas ilhas e às transmissões de bens provenientes de outras regiões da Grécia com destino às pessoas estabelecidas nas ilhas. De notar que estas taxas especiais também se aplicam às importações e aquisições intracomunitárias. Em França, foram criadas taxas especiais nas regiões periféricas (*Départements d'Outre-Mer* – DOM): uma taxa reduzida de 2,1% e uma taxa normal de 8,5%. Em Portugal, criou-se nos Açores e na Madeira uma taxa reduzida de 4 %, uma taxa reduzida/taxa “parking” de 9% e uma taxa normal de 16 % em vez dos 6%, 13% e 23%, respectivamente em vigor no continente português. Por último, na Áustria, foi instituído uma taxa especial de 19% na Jungholz e Mittelberg. Na Republica Checa, não existe nenhuma região com taxas especiais de IVA.

Noutros países, opera-se uma ficção jurídica, em que as operações são tributadas como se tivessem sido realizadas em Estados terceiros. Por exemplo, em Mónaco, as operações em proveniência ou com

<sup>22</sup> Michel Houel, *Taux réduit de TVA dans le secteur de la restauration*, Relatório de Informação, n.º 42, Senado, França, 13 de Outubro de 2010, 27-31.

<sup>23</sup> Henrique Medida Carreira, “IVA nos serviços de restauração”, Fisco n.º 86/87, Nov.-Dez., 1999, 109-110.

destino a Mônaco são tributadas como se fossem operações em proveniência ou com destino à França. Sucede o mesmo no Estado de Chipre, em que as operações em proveniência ou com destino às zonas da soberania do Reino Unido de Akrotiri et Dhekelia são tratadas como se fossem operações em proveniência ou com destino à República de Chipre. No Reino Unido, as operações em proveniência ou com destino à ilha de Man são igualmente tratadas como sendo operações em proveniência ou com destino ao Reino Unido.

## 8. CONCLUSÃO

O Código do IVA prevê todo um conjunto de regras destinadas a tributar as transmissões de bens e as prestações de serviços turísticos, consoante a natureza das operações, o tipo de pessoa e a localização das transmissões de bens e prestações de serviços. São regras gerais, especiais e excepcionais de tributação aplicáveis aos sujeitos passivos e aos não sujeitos passivos prestadores ou adquirentes de serviços turísticos nacionais, intracomunitários e internacionais.

Todas estas regras são, na verdade, demasiado complexas e não facilitam a aplicação do IVA, acabando no fundo por fazer das regras de tributação do IVA uma das matérias de mais difícil resolução devido às várias especificidades e excepções.

A União Europeia tem vindo a condicionar a margem de manobra dos Estados membros relativamente à aplicação do IVA, obrigando-os a actuar dentro dos limites da legislação comunitária e a não adoptar taxas de IVA contrárias às previstas na Directiva 2006/112/CE.

Vários são os Estados membros que adoptam taxas reduzidas e taxas normais de tributação. Um número reduzido apenas de Estados estão sujeitos a taxas super reduzidas e taxas “parking”. No sector da hotelaria e da restauração, os Estados aplicam, em regra, taxas diferentes uns dos outros; um número reduzido de Estados praticam taxas idênticas nestes dois sectores de actividade e um outro grupo de Estados adoptaram taxas reduzidas em ambos os sectores. No sector do transporte interno, alguns Estados fixaram taxas relativamente elevadas comparativamente com os países que aplicam taxas reduzidas. No serviço dos bares e cafés, a actividade está sujeita, em geral, a uma taxa elevada de tributação, com excepção de alguns países que praticam taxas mais reduzidas. No sector da restauração e bebidas, Portugal criou taxas diferentes consoante os serviços prestados e os bens fornecidos.

Com estas diferenças na tributação das transacções de bens e prestações de serviços turísticos nos países da União Europeia, o IVA acaba por exercer uma influência negativa sobre os consumidores nas escolhas dos diversos bens ou serviços. A elevada tributação nalgumas prestações de serviços turísticos tende a desincentivar o desenvolvimento de actividades turísticas, a não contribuir para a criação de emprego e a beneficiar os agentes económicos de outros Estados membros com taxas mais atractivas.

## BIBLIOGRAFIA

- BASTO, J. G. X. de (1991), *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*, CCTF n.º 164, Lisboa.
- CARREIRA, H. M. (1999), “IVA nos serviços de restauração”, *Fisco*, a. 10, n.º 86-87, Nov.-Dez.
- CUNHA, P. N. (2004), *Anotações ao Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias*, Coimbra Editora, Coimbra.
- LAIRES, R. (2008), *A Incidência e os Critérios de Territorialidade do IVA*, Almedina, Coimbra.

- LAIRES, R. (2010), “Localização para efeitos do IVA de serviços relacionados com a permuta de direitos de férias em empreendimentos turísticos. Comentário ao Acórdão do TJUE de 3 de Setembro de 2009, Processo C-37/08, caso RCI Europe”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano III, n.º 3.
- LIMA, E. V. (2000), *Imposto Sobre o Valor Acrescentado, comentado e anotado*, Porto Editora, 8ª edição.
- PALMA, C. C. (2009), *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, n.º 1, 4ª edição, Almedina.
- PALMA, C. C. (2000), “Um regime simplificado de tributação em IVA – Algumas reflexões”, *Revista TOC*, n.º 1, Março de 2000.
- PALMA, C. C. (2007), “IVA – Directiva 2006/69/CE, de 24 de Julho”, *Revista TOC*, n.º 83, Fevereiro de 2007.
- PALMA, C. C. (2008), “IVA – Sobre as propostas de aplicação de um mecanismo generalizado de reverse charge”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Almedina, ano .
- PINTO, M. SA. (2009), “A luta contra a fraude ao IVA na União Europeia, desenvolvimentos”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano II, n.º 2.
- SANCHES, J. L. S. (2007), *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra.
- SANTOS, A. C. dos (2008), “The European common VAT system: merits, difficulties and perspectives of evolution”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Almedina, ano I, n.º 3.